

Münster 1983

Josef-Lothar Schulte

**DIE MITGLIEDERBEDIENENDE HANDLUNGSWEISE
DER GENOSSENSCHAFT**

**Eine steuerrechtliche, gesellschaftsrechtlich
und wettbewerbsrechtlich abgestützte Analyse**

1983

Die mitgliederbedienende Handlungsweise der Genossenschaft

Eine steuerrechtliche, gesellschaftsrechtlich und
wettbewerbsrechtlich abgestützte Analyse

Inaugural-Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
eines Doktors der Rechte
durch den Fachbereich Rechtswissenschaft

der

Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster

vorgelegt von

Josef-Lothar Schulte

aus

Scheda

1983



Erster Berichterstatter: Prof. Dr. Kirchof

Zweiter Berichterstatter: Prof. Dr. Großfeld

Dekan: Prof. Dr. Harms

Tag der mündlichen Prüfung: 28.01.1983

Inhaltsübersicht

Abkürzungsverzeichnis	IX
-----------------------	----

Verzeichnis abgekürzt zitierter Literatur und Quellen	XIII
--	------

I. Teil

Wertungsansätze der Rechtsgebiete Gesellschafts-, Steuer- und Kartellrecht	1
--	---

A) Zum Verhältnis Gesellschaftsrecht- Steuerrecht	3
--	---

I) Regelungsbereich des Gesellschaftsrechts	3
---	---

II) Primat des Zivilrechts im Steuerrecht	4
---	---

III) Rechtsformunabhängigkeit der Besteuerung	6
--	---

IV) Haftungsrechtliche Verbundenheit mit dem Unternehmen	8
---	---

V) Qualifikationskonflikt der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	9
--	---

B) Kartellrecht als Eingriffsrecht im Vergleich zum Steuerrecht	11
--	----

I) Organisationsrecht und Verhaltensrecht	11
---	----

II) Gesellschaftsrechtlicher Funktions- schutz	12
---	----

1) Beispiel des § 112 HGB	12
---------------------------	----

2) Marktrelevantes Organisationsrecht der Genossenschaft	14
---	----

III) Konzentrationshemmende Wirkung des Genossenschaftsrechts	15
--	----

I I . T e i l

Traditionelle Deutung der genossenschaftlichen Handlungsweise und die Problematik dieses Lösungsversuchs	17
A) Traditionelle Auffassung zum Genossenschaftsrecht	17
B) Auswirkungen auf Auslegung des § 1 GenG nach der traditionellen Auffassung	19
I) Der Förderzweck	19
II) Die Frage der Gewinnerzielung als Selbstzweck	21
1) Traditionelle Auffassung zum Nichtmitgliedergeschäft	23
2) Die Lehre vom ergänzenden Nichtmitgliedergeschäft	24
III) "Kapitalistische Tendenzen" der Genossenschaft	25
1) Novelle zum Genossenschaftsgesetz 1974	26
2) Das Nichtmitgliedergeschäft in der heutigen Genossenschaft	27
3) Gesellschaftsrechtliche Konkretisierung des Förderauftrages?	29
IV) Traditionelle Lösungsversuche der Mitglieder-Kunden-Idehtität im Steuer- und Kartellrecht	32
1) Besondere Besteuerungsformen für die Genossenschaft	33

- III -

a) Der genossenschaftliche Verband als gewinnlose Verrechnungsstelle	33
b) Typisierung der Bemessungsgrundlage	34
c) Die Genossenschaft als Steuersubjekt	35
d) Durchbrechung dieses Prinzips	37
2) Konflikt zwischen Genossenschafts- und Kartellrecht	38
a) der vermeintliche Sonderstatus	38
aa) Die "fremdnützige" Organisation	39
bb) Entscheidung der Rechtsprechung	39
b) Die Mitglieder-Kunden-Stellung im Kartellrecht	41

I I I . T e i l

Rechtsgeschichtliche Entwicklung des Genossen- schaftswesens	42
A) Entstehung des Genossenschaftsgesetzes	43
I) Werdegang des Genossenschaftsgesetzes	43
II) Gründe für die Normierung	45
1) Verlangen nach eigener Rechtspersön- lichkeit	45
2) Solidarische Haftung der Mitglieder und Schutz der Gläubiger	46
3) Erwerbswirtschaftliche Ziele der Genossenschaft	48
B) Geschichtliche Entwicklung der Genossen- schaftsbesteuerung	49
I) Von der Gewerbesteuer- zur Ertrag- steuerfreiheit	49
II) Subjektive Steuerbefreiung unter dem Druck des Wettbewerbs	53
III) Beginn der subjektiven Steuerpflicht	56
IV) Gewinn als steuerrechtlicher Betrachtungs- gegenstand	62

C) Folgerungen aus der historischen Darstellung	64
I) Steuergeschichtliche Ableitungen	64
1) Negation des genossenschaftlichen Einkommens durch mitgliedschaftliche Ausgabenersparnis	64
2) Subjektive Steuerfreiheit wegen personalistischer Organisationsstruktur	67
3) Mitglieder-Kunden-Identität als Beschränkung der subjektiven Steuerpflicht der Genossenschaft	69
II) Gesellschaftsrechtliche Ableitungen	71
1) Beschluß des Berliner Kammergerichts vom 23.5.1898 zum Förderzweck	71
2) Fehlinterpretation durch das Kammergericht	72
3) Entwicklung der rechtlichen Behandlung des Nichtmitgliedergeschäfts	73
a) Im Gesetzgebungsverfahren der Preußischen Kammern	73
b) Deklarationsgesetz vom 19.5.1871	75
c) Neufassung des Genossenschaftsgesetzes vom 1.5.1889	76
aa) Kreditgenossenschaft	77
bb) Konsumgenossenschaft	78
4) Fördergebot weniger rechtsformtypisch als vielmehr das Ergebnis des politischen Umfeldes	79
a) Verbot caritativer Betätigung	80
b) Verbot politischer Betätigung	82
c) Gewinnentsagung als gesetzlicher Unternehmenszweck?	86

5) Steuerrechtliche und wirtschaftliche Gründe für die gesellschaftsrechtliche Beschneidung in der Anfangsphase der genossenschaftlichen Bewegung	87
a) Wirtschaftliche Gründe	87
b) Steuerrechtliche Wirkung auf die gesellschaftsrechtliche Entwicklung	89
c) Genossenschaftsrecht ein "Steuer-Gesellschaftsrecht"	90
aa) Beim Erlass des Genossenschaftsgesetzes von 1867	91
bb) Das Genossenschaftsgesetz von 1889 unter steuerrechtlichem Einfluß	93

I V . T e i l

Folgerungen für den Grundtyp "Genossenschaft" für die Rechtsgebiete des Gesellschafts-, Steuer- und Kartellrechts	97
A) Gesellschaftsrechtliche Eigenarten als Vorteile der genossenschaftlichen Rechtsform	97
I) Körperschaftliche Eigenkapitalausstattung verbunden mit Haftungsvorteilen in einer insgesamt personalistischen Form	97
II) Mitglieder- und nicht kapitalbestimmte Genossenschaft	99
III) Trotz personalistischer Struktur neuzeitliches Management	100
IV) Vorzüge der genossenschaftlichen Rechtsform in der Gründungs- wie Funktionsphase	102
V) Neue Folgerungen für die genossenschaftliche Rückvergütung	103
1) Bisherige Ansicht	104
2) Die Rückvergütung in ihrer Erscheinungsform, Wirkung und Funktion	106
3) Die Rückvergütung vornehmlich als Preisnachlaß?	109

a) Preisnachlaß bei anderen Kapitalgesellschaften	109
b) Die Rückvergütung an der Grenze der gesellschaftsrechtlichen vGA am Beispiel der Aktiengesellschaft	110
c) Handhabung der Rückvergütungspolitik	113
d) Gleichartigkeit der genossenschaftlichen Rückvergütung unter besonderer Berücksichtigung des gesellschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgebots	113
B) Die genossenschaftliche Rückvergütung im Steuerrecht	114
I) Rückvergütung zwischen Gewinnverwendung und Betriebsausgabe	117
1) Der vermeintliche Gegensatz zum Rabatt	118
2) Rückvergütung als Ergebnis der genossenschaftlichen Förderpflicht	119
II) Rückvergütung im Anrechnungsverfahren	121
III) "Versickern" von Gewinnen	122
IV) Rückvergütung als Betriebsausgabe	123
1) Gesetzesfassung des § 22 KStG als Grundlage der Entscheidung?	126
2) Typisierung der Rückvergütung	122
V) Rückvergütung als Rabatt in der steuerrechtlichen Darstellung	128
1) Steuergeschichtliche Entwicklung der Rückvergütung	129
2) Steuertechnische Behandlung der Rückvergütung	136

- VII -

a)	Zufluß - Abfluß der Rückvergütung	136
b)	Rücklagen und Rückvergütung	140
c)	Rückvergütung als Preisgestaltung	142
d)	Die Behandlung der Rückvergütung durch andere Steuerarten	145
3)	Inhaltliche Bestätigung der betrieblich veranlaßten Rabattrückvergütung	146
a)	Rückvergütung in der Begrenzung des Zweckgeschäfts	146
b)	Zweckgeschäft als Abgrenzung zur verdeckten Gewinnausschüttung	148
c)	Steuerrechtliche Begrenzung des Nichtmitgliedergeschäfts der Höhe nach	152
VI)	Steuerliche Behandlung der Kredit- genossenschaften	154
1)	Geschichtlicher Überblick	155
2)	Bewertung der geschäftlichen Betätigungsart	156
VII)	Steuerbefreiung der landwirtschaftlichen Kooperationsgenossenschaften	158
C)	Die kartellrechtliche Beurteilung der genossenschaftstypischen Handlungsweise	161
I)	Die Genossenschaft als Gemeinschafts- unternehmen	162
1)	Konzentrationsprivileg für die Genossenschaft	162
2)	Überlegungen zur Einordnung der Genossenschaft als kooperatives oder konzentratives Unternehmen	163
a)	Entscheidung nach dem Marktverhalten	164
b)	Sonderposition der Genossenschaft	165
c)	Interner-externer Wettbewerb der Einkaufsgenossenschaft	166
II)	Beurteilung der Genossenschaft auf der Grundlage des § 1 GWB	168

1) Juristische Wettbewerbsdefinition	169
a) Der vollkommene Wettbewerb	171
b) Der dynamische Wettbewerb	172
c) Stellungnahme	173
2) Umsetzung der Wettbewerbsbegriffe	174
a) Gegenstandstheorie	175
b) Folgetheorie	175
c) Zwecktheorie	176
3) "Wirtschaftliche" Betrachtungsweise auch im Kartellrecht?	177
4) Die Einschränkung der Folgetheorie	181
a) Wahrscheinlichkeitstheorie	182
b) Funktionstheorie	183
c) Typisierungstheorie	184
d) Empirisch-standartisierte Betrachtungsweise	185
aa) Empirische Erfassung von Wettbewerbsbeschränkungen	186
bb) Rechtssicherheit der standardi- sierten Betrachtungsweise	186
5) Die kartellrechtliche Wertung des mitgliederbedienenden Verhaltens	187

V. Teil

Zusammenfassung der Ergebnisse	190
--------------------------------	-----

Abkürzungsverzeichnis

=====

a.	auch
a. A.	anderer Ansicht
aaO.	am anderen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AG	Aktiengesellschaft
AG	Aktiengesellschaft (Jahrgang, Seite)
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
Ausg.	Ausgabe
Az.	Aktenzeichen
BB	Betriebsberater (Jahrgang, Seite)
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BFH (E)	Bundesfinanzhof (Entscheidungssammlung, Band, Seite)
BGB1	Bundesgesetzblatt (Jahrgang, Band, Seite)
BFH (Z)	Bundesgerichtshof (Entscheidungen in Zivilsachen, Band, Seite)
BStBl	Bundessteuerblatt (Jahrgang, Band, Seite)

BVerfG (E)	Bundesverfassungsgericht (Entscheidungssammlung, Band, Seite)
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
DB	Der Betrieb (Jahrgang, Seite)
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DStR bis 1961	Deutsche Steuer-Rundschau
DStR ab 1962	Deutsches Steuerrecht
DStZ (A)	Deutsche Steuerzeitung Ausgabe A
eG	eingetragene Genossenschaft
EStG	Einkommensteuergesetz
FA	Finanzarchiv (Jahrgang, Seite)
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau
FST	Finanzen und Steuern
GA	Gewinnausschüttung
GenG	Genossenschaftsgesetz
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStVO	Gewerbsteuerverordnung
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbH-Rdsch.	GmbH-Rundschau (Jahrgang, Seite)

GS	Preußische Gesetzes-Sammlung
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Jahrgang, Seite)
HGB	Handelsgesetzbuch
i. d. R.	in der Regel
i. V. m.	in Verbindung mit
JuS	Juristische Schulung (Jahrgang, Seite)
JZ	Juristenzeitung (Jahrgang, Seite)
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Jahrgang, Seite)
Nr.	Nummer
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OVG	Oberverwaltungsgericht
Pr.	Preußisch
Pr. OVG StStE	Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staats- steuersachen (Band, Seite)
RFH (E)	Reichsfinanzhof (Entscheidungssammlung, Band, Seite)
RGB1	Reichsgesetzblatt (Jahrgang, Band, Seite)
RMF	Reichsminister der Finanzen
Rndnr	Randnummer
RStBl	Reichsstuerblatt (Jahrgang, Seite)
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien

KGJ	Jahrbuch für Entscheidungen des Kammergerichts (Band, Seite)
KK	Kölner Kommentar zum Aktiengesetz
KStDV	Körperschaftsteuerdurchführungs- verordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
LG	Landgericht
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
m. E.	meines Erachtens
RT	Reichstag
S.	Seite
Sp.	Spalte
StbJB	Steuerberaterjahrbuch
StuW	Steuer und Wirtschaft (Jahrgang, Spalte)
u.	und
UStG	Umsatzsteuergesetz
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VStG	Vermögensteuergesetz
VStR	Vermögensteuerrichtlinien
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
z. B.	zum Beispiel
ZfgG	Zeitschrift für das gesamte Genossenschaftswesen (Jahrgang, Seite)
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (Jahrgang, Seite)
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht (Jahrgang, Seite)
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik (Jahrgang, Seite)

Verzeichnis abgekürzt zitierter Literatur und Quellen
=====

- Ahlert, Dieter Grundzüge des Marketing,
2. Aufl., Düsseldorf 1980.
- Albers, Willi Die Besteuerung der Unternehmensform
der Genossenschaft,
in: Schriftenreihe des Instituts für
Handelsfragen, Heft 12, Bonn 1959.
- Apel, Jürgen Genossenschaften zwischen Personal-
und Kapitalgesellschaft unter der
Berücksichtigung der Novelle von 1973,
Diss. Münster 1978.
- Asseyer, Manfred Die Vereinbarkeit der unterschiedlichen
körperschaftsteuerlichen Behandlung der
land- und forstwirtschaftlichen
Nutzungs- und Verwertungsgenossen-
schaften einerseits und der Kapital-
gesellschaften sowie der übrigen Ge-
nossenschaften andererseits mit dem
Grundgesetz, Dis. Münster 1968.
- Baumbach/Duden Handelsgesetzbuch, 25. Aufl., München 1983
- Baur, Jürgen-F. Genossenschaften und Kartellrecht,
in: Genossenschaften-Demokratie und
Wettbewerb, Verhandlungsberichte
und Diskussionsergebnisse der VII.
Internationalen Genossenschaftswissen-
schaftlichen Tagung in Münster 1972,
Hrsg. Boettcher/Westermann, Tübingen
1972, S. 497.
- Baur, Jürgen-F. Entwicklungslinien im Recht der Wett-
bewerbsbeschränkungen, in: JZ 1978,
S. 586.
- Becker, Enno Ist es erwünscht, das Einkommen aus
Gewerbebetrieb nach gleichmäßigen Grund-
sätzen zu besteuern, ohne Rücksicht auf
die Rechtsform, in der das Gewerbe
betrieben wird? Welche Wege rechtlicher
Ausgestaltung bieten sich für eine
solche Besteuerung? in: Verhandlungen
des 33. Deutschen Juristentages Heidel-
berg 1924, Berlin und Leipzig 1925,
S. 429.
- Beuthien, Volker Einkaufsgenossenschaften und Kartell-
verbot, in: DB-Beilage Nr. 5/1977.
- Beuthien, Volker Gesellschaftsrecht und Kartellrecht,
in: ZHR 1978, S. 259.

- Beuthien, Volker Rechtsprobleme der Konzentration im Genossenschaftswesen, in: Genossenschaften und Konzentration, VIII. Internationale Genossenschaftswissenschaftliche Tagung in Darmstadt 1975, ZfgG-Sonderheft 1978, S. 40.
- Bilsdorfer, Peter Gesellschafts- und steuerrechtliche Probleme bei Unterbeteiligung von Familienangehörigen, in: NJW 1980, S. 2785.
- Binder Die Körperschaftsteuerpflicht und Gewerbesteuerpflicht der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, in: DStZ 1937, S. 677.
- Binder Neuregelung der Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, in: DStZ 1939, S. 998.
- Blomeyer, Wolfgang Der gesetzliche Förderungsauftrag der Genossenschaften im Wandel, in: ZfgG 1980, S. 22.
- Blümich/Klein/
Steinbring/Stutz Körperschaftsteuergesetz, 4. Aufl., Berlin/Frankfurt 1965.
- Blümle/Schwarz Die Genossenschaft als kooperativ-bedarfwirtschaftlicher Organisations-typ, in: ZfgG 1977, S. 306.
- Böhm, Ulrich Das Nichtmitgliedergeschäft der Genossenschaften, Diss. Mannheim 1974.
- Boettcher, Erik Die Problematik der Operationalisierung des Förderauftrages in Genossenschaften: Förderplan und Förderbericht, in: ZfgG 1979, S. 198.
- Bühler, Ottmar Probleme des Gewinnbegriffs bei der Besteuerung der Genossenschaft, in: Schriftenreihe des Instituts für Handelsfragen, Heft 10, Bad Godesberg 1958.
- Bühler, Ottmar Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Wiesbaden 1951.
- Caemmerer, Ernst v. Großgenossenschaften, in: Zur Reform des Genossenschaftsrechts, Referat und Materialien, hrsg. vom Bundesjustizministerium, Bd. 1, Bonn 1956, S. 161.

- Canaris, Claus-Wilhelm Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz entwickelt am Beispiel des deutschen Privatrechts, Berlin 1969.
- Compart, Eddo Kapitalistische Entwicklungswege bei der Genossenschaft, Diss. Mannheim 1977.
- Döllerer, Georg Die verdeckte Gewinnausschüttung und ihre Rückabwicklung nach neuem Körperschaftsteuerrecht, in: DStR 1980, S. 395.
- Döllerer, Georg Fragen der verdeckten Gewinnausschüttung der Aktiengesellschaft, in: BB 1967, S. 1437.
- Döllerer, Georg Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, Heidelberg 1975, zitiert: Döllerer, verdeckte Gewinnausschüttungen.
- Draheim, Georg Die Genossenschaft als Unternehmenstyp, Göttingen 1952.
- Dülfer, Eberhard Welche Relevanz hat der 'Förderungsauftrag' für die Pflichtprüfung der eingetragenen Genossenschaft? in: ZfG 1980, S. 47.
- Eckert, H. J. Zur Körperschaftsteuer der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, in: StuW 1940, Sp. 151.
- Eheberg Das Reichsfinanzwesen, seine Entwicklung, sein heutiger Zustand, seine Ausgestaltung, Bonn 1908.
- Emmerich, Volker Die Fusionskontrolle bis zur 4. Novelle (I), in: AG 1980, S. 205.
- Emmerich, Volker Die Zulässigkeit der Kooperation von Unternehmen aufgrund des reformierten GWB, Tübingen 1974, zitiert: Emmerich, Die Zulässigkeit der Kooperation.
- Emmerich, Volker Kartellrecht, 3. Aufl., München 1979.
- Emmerich/Gansweid Torsosyndikate und Kartellverbot - BGH, NJW 1975, 1837, in: JuS 1976, S. 432.

- Engels/Sützel Teilhabersteuer, 2. Aufl.,
Frankfurt 1968.
- Evers, Robert Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz
vom 10.8.1925, Berlin 1927.
- Evers, Robert Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz
1920, Berlin 1923.
- Faust, Helmut Geschichte der Genossenschaftsbewegung,
3. Aufl., Frankfurt 1977.
- Feitelberg Die Einkommenbesteuerung nichtphysischer
(juristischer) Personen, in: Staats-
wissenschaftliche Studien, Hrsg. Elster,
6. Bd., 7. Heft, Jena 1900, S. 655.
- Felix/Streck Körperschaftsteuergesetz 1977,
München 1979.
- Felix/Streck "Schütt-aus-Hol-zurück"-Verfahren,
in: DStR 1977, S. 42.
- Fernow, A. Einkommensteuergesetz, 6. Aufl.,
Berlin 1907.
- Fernow, A. Einkommensteuergesetz, 3. Aufl.,
Berlin 1895.
- Fischer, Michael Auflösung eingetragener Erwerbs- und
Wirtschaftsgenossenschaften bei Verfolgung
anderer als geschäftliche Zwecke,
Diss. Münster 1963.
- Flämig, Christian Die Reform der Körperschaftsteuer,
in: JuS 1977, S. 222.
- Flämig, Christian Gesellschaften und Steuerrecht,
in: JuS 1978, S. 662 (Aufsatzreihe).
- Flämig, Christian Rechtsformneutrale Besteuerung der
Unternehmen, in: ZRP 1980, S. 237.

- | | |
|--------------------|---|
| Floitgraf, Hans | Steuerprivilegien und Wettbewerb im Bankwesen der Bundesrepublik Deutschland, Frankfurt 1964. |
| Flume, Werner | Besteuerung und Wirtschaftsordnung, in: Steuerberaterjahrbuch 1973/74, Köln 1974, S. 53. |
| Friedel, Ernst | Die Besteuerung der eingetragenen Genossenschaft, Diss. Berlin 1934. |
| Friedrich, Werner | Verstoßen die Steuervergünstigungen für Genossenschaften gegen das Grundgesetz? in: StuW 1958, Sp. 1. |
| Friedman, Milton | Kapitalismus und Freiheit, München 1976. |
| Frotscher/Maas | Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Freiburg 1979/1980. |
| Fuchs, Martin | Handkommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Berlin 1925. |
| Fuisting, Bernhard | Die Einkommensbesteuerung der Zukunft in Anknüpfung an das Preußische Einkommensteuergesetz, Berlin 1909. |
| Fuisting/Strutz | Einkommensteuergesetz, in: Die Preußischen direkten Steuern, Bd. 1, 1. Hälfte, 8. Aufl., Berlin 1915. |
| Gabriel, S. L. | Die Problematik der Besteuerung von Genossenschaften, in: Schriftenreihe des Instituts für Handelsfragen, Heft 6, Stuttgart 1955. |
| Geiler, Karl | Körperschaftsteuergesetz, Leipzig 1921. |
| Gerwing, Reinhard | Die Auslegung der körperschaftsteuerlichen Sondervorschriften über Genossenschaften in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und der Finanzgerichte, Diss. Münster 1974. |
| Gierke, Otto v. | Das Deutsche Genossenschaftsrecht, Bd. 1, Berlin 1868. |
| Gierke, Otto v. | Das Deutsche Genossenschaftsrecht, Bd. 4, Berlin 1913. |
| Görlich, Wolfgang | Die steuerrechtliche Behandlung von Vertragsgestaltungen zwischen Angehörigen, Berlin 1979. |

- Grosse, Wolfram Der genossenschaftliche Gewinn und seine Verteilung unter besonderer Berücksichtigung der Warenrückvergütung, in: Zur Reform des Genossenschaftsrechts, Referate und Materialien, hrsg. vom Bundesjustizministerium, Bd. 2, Bonn 1958, S. 47.
- Großfeld, Bernhard Bilanzrecht, Heidelberg/Karlsruhe 1978.
- Großfeld, Bernhard Genossenschaft und Ehrenamt, in: ZfgG 1979, S. 217.
- Großfeld, Bernhard Genossenschaft und Eigentum, in: Schriften zur Kooperationsforschung, Hrsg. Boettcher, B. Vorträge, Bd. 4, Tübingen 1975.
- Großfeld/Strümpell Genossenschaften, Kartellgesetz und Mittelstandsempfehlungen, in: Schriften zur Kooperationsforschung, Hrsg. Boettcher, B. Vorträge, Bd. 6, Tübingen 1976.
- Gutschick, Dieter Zur Problematik der Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen nach der Körperschaftsteuerreform, in: Institut für Finanzen und Steuern, Heft 117, Bonn 1978.
- Hamm, Walter Wettbewerbspolitische Aspekte genossenschaftlicher Aktivität, in: Genossenschaften - Demokratie und Wettbewerb, Verhandlungsberichte und Diskussionsergebnisse der VII. Internationalen Genossenschaftswissenschaftlichen Tagung in Münster 1972, Hrsg. Boettcher/Westermann, Tübingen 1972, S. 465.
- Hartz, Wilhelm Die Auslegung von Steuergesetzen, Inhalt und Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, in: Steuer und Recht, Heft 1, Herne 1956.
- Helpenstein Steuerbegünstigung der Genossenschaft, in: Vierteljahresschrift für Steuern und Finanzrecht 1933, S. 85.
- Henninger, Fritz Gemischtes Interesse und verdeckte Gewinnausschüttungen, in: GmbH Rdsch. 1977, S. 44.

- Henze Die Genossenschaft und Körperschaftsteuer, in: DStZ 1937, S. 927.
- Henzler, Reinhold Der genossenschaftliche Gewinn und seine Verteilung unter besonderer Berücksichtigung der Warenrückvergütung, in: Zur Reform des Genossenschaftsrechts, Referate und Materialien, hrsg. vom Bundesjustizministerium, Bd. 2, Bonn 1958, S. 7.
- Henzler, Reinhold Neugestaltung des gesetzlichen Genossenschaftsbegriffs; Zulässigkeit des ergänzenden Nichtmitgliedergeschäfts, in: Zur Reform des Genossenschaftsrechts, Referate und Materialien, hrsg. vom Bundesjustizministerium, Bd. 1, Bonn 1956, S. 51, zitiert: Henzler, Neugestaltung des gesetzlichen Genossenschaftsbegriffs.
- Herrmann/Heuer Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Bd. 7, Köln 1950/77.
- Hill, Dietrich Genossenschaftlicher Förderungsauftrag und seine Erfüllung, in: ZfG 1978, S. 38.
- Hog/Arens Die Preussische Gewerbesteuer, Berlin 1924.
- Ipsen/Westermann/
Menger Das Nichtmitgliedergeschäft der Konsumgenossenschaften und das Grundgesetz, drei Rechtsgutachten; erstattet für den Zentralverband deutscher Konsumgenossenschaften e.V., Hamburg 1954.
- Jacobs, Otto Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmung? in: ZGR 1980, S. 289.
- Kennerknecht,
Albert Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Köln 1934/43.
- Kennerknecht,
Albert Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Köln 1926.
- Kießling, Heinz Körperschaftsteuer, 7. Aufl., Düsseldorf 1978.
- Kirchhof, Paul Allgemeines Verwaltungsrecht, in: Sozialrechtsprechung, Verantwortung für den sozialen Rechtsstaat, Festschrift zum 25jährigen Bestehen des Bundessozialgerichts, Köln/Berlin/Bonn/München 1979, Bd. 2, S. 537.

- Kirchhof, Paul Besteuerung und Eigentum, VVDStRL, Bd.39,S.213
- Kirchhof, Paul Die Eigenständigkeit der Genossenschaft
als Steuerrechtssubjekt, in: Schriften
zur Kooperationsforschung, Hrsg.
Boettcher, B. Vorträge, Bd. 12,
Tübingen 1980, zitiert: Kirchhof,
Die Eigenständigkeit.
- Kirchhof, Paul Die Planung der Rechtsnachfolge bei
Personengesellschaften am Maßstab des
Ertragsteuerrechts, in: Jahrbuch der
Fachanwälte für Steuerrecht 1979/80,
Berlin 1979, S. 254.
- Kirchhof, Paul Gesetzlich nicht abzugsfähige Betriebs-
ausgaben und Werbungskosten, in:
Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufs-
sphäre von der Privatsphäre im Einkommen-
steuerrecht, Hrsg. Söhn, Köln 1980,
S. 201.
- Kirchhof, Paul Unterschiedliche Rechtswidrigkeiten
in einer einheitlichen Rechtsordnung,
Heidelberg/Karlsruhe 1978.
- Klein, Friedrich Aktuelle Fragen zur Besteuerung der
Genossenschaften, in: Aktuelle Probleme
des Genossenschaftswesens, Hrsg.
Demelius/Lagler, Göttingen 1957, S. 35,
zitiert: Klein, Aktuelle Fragen.
- Klein, Friedrich Grundsätzliche Überlegungen zur Genossen-
schaftsbesteuerung, in: ZfgG 1964,
S. 232.
- Klein, Friedrich Das Steuerrecht der Genossenschaften,
in: Vom Wesen der Genossenschaften und
ihre steuerliche Behandlung, Quellen und
Studien des Instituts für Genossenschafts-
wesen an der Universität Münster, Hrsg.
Seraphim, Bd. 1, Neuwied 1951, S. 153.
- Klein/Flockermann/
Kühr Kommentar zum Einkommensteuergesetz,
Neuwied/Darmstadt 1978.
- Kleinwächter,
Friedrich Zwei steuertheoretische Fragen, in:
FA 1886, S. 55.
- Kloeber Die Steuerpflicht der Genossenschaften
und Kaufpreiserückvergütungen, in:
DStZ 1930, S. 320.

- Klusak, Bernhard Die Heranziehung der Genossenschaft zur Körperschaftsteuer, Diss. München 1957.
- Knobbe-Keuk, Brigitte Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 2. Aufl., Köln 1979.
- Koch, Eckart Wirtschaftswissenschaften für Juristen, München 1976.
- Köhler, Helmut Wettbewerbsbeschränkungen durch Nachfrager, München 1977.
- Köhler, Helmut Wettbewerbs- und kartellrechtliche Kontrolle der Nachfragemacht, Heidelberg 1979.
- Kolbe, Hans Körperschaftsteuer der Genossenschaften, Siegburg 1949.
- Kolbe, Hans Anregung zur Neuordnung der Genossenschaftsbesteuerung, in: StuW 1949, Sp. 339.
- Kolbe, Lothar Eingetragene Erwerbsgenossenschaften im Hinblick auf § 1 GWB unter besonderer Berücksichtigung des Tatbestandsmerkmals "Beschränkung des Wettbewerbs", Diss. Mainz 1979.
- Koschorrek, Wilfried Zur Geschichte der Steuerprivilegien der Sparkassen und Kreditgenossenschaften, in: FA 1969, S. 253.
- Kraft/Kreutz Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., Frankfurt 1977.
- Kreiterling, Hans Das Problem der Abgrenzung von Leistungs- und Nichtleistungswettbewerb in der Nachfragemacht-Diskussion, in: Europäische Hochschulschriften, Reihe 5, Volks- und Betriebswirtschaft, Bd. 285, Frankfurt am Main 1980.
- Lang/Weidmüller Genossenschaftsgesetz, Kommentar, 30. Aufl., Berlin 1974.
- Leffson, Ulrich Bemerkungen zum Förderbegriff, in: ZfgG 1980, S. 70.
- Leube, Jutta Zur Anwendbarkeit der §§ 1 und 23 ff GWB auf Gemeinschaftsunternehmen, in: ZHR 1977, S. 313.
- Lewald, F. Die direkten Steuern im Großherzogtum Baden, in: FA 1886, S. 309.

- Littmann, Eberhard Das Einkommensteuerrecht, Bd. 1, 12. Aufl., Stuttgart 1978.
- Luther, Martin Die genossenschaftliche Aktiengesellschaft, in: Schriften zur Kooperationsforschung, Hrsg. Boettcher, C. Berichte, Bd. 6, Tübingen 1978, zitiert: Luther, Die genossenschaftliche AG.
- Maatz/Jacobi Handwörterbuch der Preußischen Einkommensteuer und Ergänzungssteuer, Hannover 1915.
- Mahlmann, Wilfried Die genossenschaftliche Warenrückvergütung - eine gewinnmindernde Betriebsausgabe von jährlich 800 Millionen DM? in: DB 1972, S. 1548.
- Mahlmann, Wilfried Genossenschaftsrecht und Wettbewerbsordnung, Diss. Münster 1970.
- Maurer Das Reichsgesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Berlin 1890.
- Meier, Gert "Einkaufs"-Genossenschaften - Zerrbild und Wirklichkeit, in: ZfgG 1978, S. 251.
- Meier, Gert Genossenschaften als per-se-Kartelle? ZHR 1978, S. 124.
- Mirre, Ludwig Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925, in: Handkommentar der Reichssteuergesetze, Bd. 3. ²⁴
- Mirre/Dreutter Das Körperschaftsteuergesetz vom 16.10.1934, Bd. 2, Berlin/München 1937.
- Mrozek Handkommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetz, Köln 1914.
- Müller, Klaus Kommentar zum Gesetz betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Bd. 1, Bielefeld 1976.
- Neumann, Manfred Das kapitalistische Element in der modernen Genossenschaft, in: ZfgG 1975, S. 32.
- Neumann, Manfred Genossenschaften und Kartellverbot: Einige kritische Bemerkungen zur jüngsten Diskussion, in: ZfgG 1977, S. 366.
- Neumann, Werner Das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung und seine gesellschaftsrechtlichen Auswirkungen bei Genossenschaften, Diss. Münster 1953.

- Nitschke, Kurt Einkommen und Vermögen in Preussen und ihre Entwicklung seit Einführung der neuen Steuern mit Nutzanwendung auf die Theorie der Einkommensentwicklung, Jena 1902.
- Nölle Zur Problematik der Besteuerung von Genossenschaften, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 1962, S. 567.
- Parisius/Crüger/
Creelius/Citron Das Reichtsgesetz, betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, 12.Aufl., Berlin und Leipzig 1932.
- Paul, Willy Die genossenschaftliche Rückvergütung im Wettbewerb, in: NJW 1964, S. 889.
- Paulick, Heinz Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 3. Aufl., Köln/Berlin/Bonn/München 1977, zitiert: Paulick, Allgemeines Steuerrecht.
- Paulick, Heinz Probleme der Warenrückvergütung, in: Die genossenschaftliche Rückvergütung, Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Hrsg. Seraphim, Bd. 12, Karlsruhe 1961, S. 30.
- Paulick, Heinz Warenrückvergütung ihr Wesen und ihre steuerliche Behandlung, in: Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Hrsg. Seraphim, Bd. 5, Neuwied 1951, zitiert: Paulick, Warenrückvergütung.
- Paulick, Heinz Kritische Betrachtungen zur neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes auf dem Gebiet der Genossenschaftsbesteuerung, in: StuW 1958, Sp. 671.
- Paulick, Heinz Verdeckte Gewinnausschüttungen bei eingetragenen Genossenschaften, Kritische Erwägungen zum BFH-Urteil vom 16.12.1955, in: DB 1956, S. 852.
- Paulick, Heinz Warenrückvergütung, in: FR 1963, S. 227.
- Paulick, Heinz Verstoßen die Steuervergünstigungen für landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften gegen das Grundgesetz? StuW 1958, Sp. 589.

- Paulick, Heinz Die inhaltliche Problematik des gesetzlichen Förderungsauftrages, in: Erwartungen der Genossenschaftspraxis an die Wissenschaft, ZfgG-Sonderheft 1979, S. 144.
- Paulick, Heinz Das Recht der eingetragenen Genossenschaft, ein Lehr- und Handbuch, Karlsruhe 1956, zitiert: Paulick, Das Recht der eG.
- Paulick, Heinz Die eingetragene Genossenschaft als Beispiel gesetzlicher Typenbeschränkung, Tübingen 1954, zitiert: Paulick, Typenbeschränkung.
- Paulick, Heinz Die Novelle zum Genossenschaftsgesetz, in: MDR 1974, S. 89.
- Paulick, Heinz Besteuerung der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach dem KSt-Reformgesetz vom 31. August 1976, in: ZfgG 1977, S. 171.
- Paulick, Heinz Genossenschaftsrecht - Wettbewerbsordnung - Warenrückvergütung, in: ZHR 1972, S. 307.
- Pleyer/Arndt Überlegungen zum Nichtmitgliedergeschäft und zur Gewinnerzielung bei den Kreditgenossenschaften, in: Festschrift für Harry Westermann, Karlsruhe 1974, S. 461.
- Plückebaum/Sauerland/Wendt Einkommensteuer, 12. Aufl., Bonn 1980.
- Rasenack, Christian Theorie der Körperschaftsteuer, Berlin 1974.
- Rauhe, Dieter Kapitaldividende und Warenrückvergütung im Körperschaftsteuerrecht, Diss. Göttingen 1970.
- Reinhardt, Rudolf Rechtsprobleme der gewerblichen Einkaufsgenossenschaft angesichts ihrer Aufgaben in der modernen Wirtschaft, in: Die genossenschaftliche Rückvergütung, Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Hrsg. Seraphim, Bd. 12, Karlsruhe 1961, S. 25.
- Rinck, Gerd Wirtschaftsrecht, 5. Aufl., Köln/Berlin/Bonn/München 1977.

- Rittner, Fritz Kooperation zwischen Gesellschafts- und Kartellrecht, in: Theorie und Praxis der Kooperation, Schriften zur Kooperationsforschung, Hrsg. Boettcher, A. Studien, Bd.3, Tübingen 1972, S. 155.
- Rittner, Fritz Wirtschaftsrecht, Karlsruhe 1979.
- Ritschl, Hans Die Besteuerung der Genossenschaften, Gutachten erstattet dem Deutschen Raiffeisenverband, Zentralverband Deutscher Konsumgenossenschaften, Gesamtverband Gemeinnütziger Wohnungsunternehmen, Neuwied 1954.
- Rosendorff, Richard Das Körperschaftssteuergesetz, Berlin 1925.
- Ruppe, Hans Georg Körperschaftssteuerfragen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Österreichische Entwicklung und internationale Tendenzen, Wien 1976.
- Salje, Peter Die mittelständische Kooperation zwischen Wettbewerbspolitik und Kartellrecht, Theorie und Praxis des § 5 b GWB, in: Schriften zur Kooperationsforschung i G, Berichte, Bd. 13, Tübingen 1982.
- Sandrock, Otto Kartellrecht und Genossenschaften, in: Walter-Eucken-Institut, Vorträge und Aufsätze, Bd. 58, Tübingen 1976.
- Seraphim, Hans Jürgen Das ökonomische und soziale Wesen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, in: Vom Wesen der Genossenschaften und ihre steuerliche Behandlung, Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Hrsg. Seraphim, Bd. 1, Neuwied 1951, S. 45.
- Seuster, Horst Der genossenschaftliche Förderungsauftrag heute, in: ZfgG 1980, S. 100.
- Schanz, Georg Die Besteuerung der Genossenschaften in den deutschen Staaten und in Oesterreich, in: FA 1886, S. 220.
- Schanz, Georg Zur Frage der Besteuerung der Genossenschaften, in FA 1898, S. 316.
- Schäffle, Albert Die Steuern, Besonderer Teil, Leipzig 1887.
- Schiemann Überlegungen zur genossenschaftlichen Rückvergütung in der Körperschaftssteuerreform, in: DB 1975, S. 419.
- Schilling, R. Die Bewertung des Selbstverbrauchs vom Standpunkt der direkten Besteuerung aus (II), in: FA 1921, S. 109.

- Schmidt Grundzüge der GmbH-Novelle, in:
NJW 1980, S. 1769.
- Schnorr von Carolsfeld, Ludwig Genossenschaften und das Gesetz über
Wettbewerbsbeschränkungen, in: Fest-
schrift für Konrad Duden, München 1977,
S. 583.
- Schubert, Rolf Die steuerliche Problematik der Waren-
rückvergütung, in: Die genossenschaft-
liche Rückvergütung, Quellen und Studien
des Instituts für Genossenschaftswesen
an der Universität Münster, Hrsg.
Seraphim, Bd. 12, Karlsruhe 1961, S. 39.
- Schultz, Dietrich Das neue Genossenschaftsrecht, in:
NJW 1974, S. 161.
- Schultz, Reinhard Die Genossenschaftsnovelle von 1974
und ihre praktischen Auswirkungen,
in: ZfG 1980, S. 75.
- Schulze/Delitzsch, Hermann Vorschuß- und Creditvereine als Volks-
banken, 1863, in: Aktenstück Nr. 72,
Verhandlungen des Preussischen Abgeord-
netenhauses, Bd. 3, 1863, S. 362,
zitiert: Schulze-Delitzsch, Aktenstück
Nr. 72.
- Schulze/Delitzsch, Hermann Entwicklung des Genossenschaftswesens in
Deutschland, Berlin 1870.
- Schulze/Delitzsch, Hermann Material zur Revision des Genossenschafts-
gesetzes, Leipzig 1883.
- Steindorff, Ernst Genossenschaften und Kartellrecht, in:
ZHR 1977, S. 263.
- Steindorff, Ernst Sind Handelsgenossenschaften Kartelle?
Heidelberg 1978.
- Stoll, Gerold Die Besteuerung der Genossenschaften,
in: Institut für Finanzwissenschaft und
Steuerrecht, Heft 6, Wien 1972.
- Streiber Warenrückvergütung bei Organschaft,
in: DB 1954, S. 548.
- Tipke, Klaus Zur Problematik einer rechtsformunab-
hängigen Besteuerung der Unternehmen,
in: NJW 1980, S. 1079.
- Tipke, Klaus Steuerrecht, 7. Aufl., Köln 1979.

- Uckermann, Die Einkaufsgenossenschaften im System
Eckart, Freiherr v. des GWB, Diss. München 1976.
- Uhlich, Heinz Der genossenschaftliche Großhandel
in der Wettbewerbsentwicklung, in:
ZfgG 1978, S. 264.
- Viehoff, Felix Die gestaltende Kraft der Genossenschafts-
idee, in: ZfgG 1978, S. 3.
- Walz, Rainer Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige
Besteuerung der Unternehmen? Gutachten F,
in: Verhandlungen des 53. Deutschen Juristen-
tages, Berlin 1980, Bd. 1 (Gutachten),
Teil F, München 1980.
- Wagner, Helmut Genossenschaftliche Förderung: Lebendiges
Prinzip oder Relikt? in: ZfgG 1980,
S. 295.
- Weber, Harald Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die
Besteuerung der selbständigen Unternehmen,
Frankfurt 1971.
- Weber, Harald Zu einigen rechtspolitischen Grundfragen
der Besteuerung selbständiger Unternehmen,
in: JZ 1980, S. 545.
- Weber, Wilhelm Die genossenschaftliche Problematik der
Unternehmenskonzentration, in: ZfgG 1979,
S. 327.
- Weber, Wilhelm Konzentrationsphänomen und Genossenschafts-
idee, in: Genossenschaft und Konzentration,
VIII. Internationale Genossenschaftswissen-
schaftliche Tagung 1975 in Darmstadt,
ZfgG-Sonderheft 1978, S. 357.
- Weisser, Gerhard Heranziehung von Genossenschaften zu
Gewinnsteuern, in: FA 1951/52, S. 648.
- Wernicke, J. Die Besteuerung der Erwerbs- und Wirt-
schaftsgenossenschaften in den deutschen
Bundesstaaten, in: FA 1898, S. 212.
- Westermann, Harry Die Bedeutung des Förderungszweckes
die rechtliche Ausgestaltung der Genossen-
schaft, in: ZfgG 1963, S. 273.
- Westermann, Harry Die Bedeutung des Gesetzes gegen Wettbe-
werbsbeschränkungen für die Genossenschaften,
1962, in: Rechtsprobleme der Genossenschaft,
Karlsruhe 1969, S. 77.

- | | |
|---------------------------------|---|
| Westermann, Harry | Einkaufszusammenschlüsse und Kartellgesetzentwurf, Karlsruhe 1956. |
| Westermann, Harry | Das Nichtmitgliedergeschäft der Konsumgenossenschaften und das Grundgesetz, Rechtsgutachten erstattet für den Zentralverband Deutscher Konsumgenossenschaften e.V., Hamburg 1954. |
| Westermann, Harry | Das rechtliche Wesen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, in: Vom Wesen der Genossenschaften und ihre steuerliche Behandlung, Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Hrsg. Seraphim, Bd. 1, Neuwied 1951, S. 62. |
| Westermann, Harry | Neugestaltung des gesetzlichen Genossenschaftsbegriffs; Zulässigkeit des ergänzenden Nichtmitgliedergeschäfts, in: Zur Reform des Genossenschaftsrechts, Referate und Materialien, hrsg. vom Bundesjustizministerium, Bd. 1, Bonn 1956, S. 72, zitiert: Westermann, Neugestaltung des gesetzlichen Genossenschaftsbegriffs. |
| Westermann, Harry | Die Rechtsnatur der Warenrückvergütung, in: Die genossenschaftliche Rückvergütung, Quellen und Studien des Instituts für Genossenschaftswesen an der Universität Münster, Hrsg. Seraphim, Bd. 12, Karlsruhe 1961, S. 1. |
| Wiedemann, Herbert | Gesellschaftsrecht, Bd. 1, München 1980. |
| Wöhe, Günter | Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. 2, 1. Halbband, 3. Aufl., München 1978. |
| Wöhe, Günter | Die Handels- und Steuerbilanz, München 1977. |
| Zartmann/Litfin | Unternehmensform nach Maß, 2. Aufl., Stuttgart/Wiesbaden 1978. |
| Zöllner, Wolfgang (Hrsg.) | Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, Bd. 1, 2. Lieferung, Köln/Berlin/Bonn/München 1970. |
| Zülow/Henze/
Schubert/Rosiny | Die Besteuerung der Genossenschaften, Kommentar, 6. Aufl., München 1978. |

Bericht der XIV. Kommission Zur Vorberathung des von dem Abgeordneten Schulze-Delitzsch und Genossen eingebrachten Gesetzentwurfs, betreffend die privatrechtliche Stellung der auf Selbsthülfe beruhenden Erwerbs- und Wirthschafts-Genossenschaften, vorgelegt dem Haus der Abgeordneten in der 9. Legislatur-Periode, 1. Session 1866 (10.9.1866), Aktenstück Nr. 55 (zitiert: Aktenstück Nr. 55).

Bericht der Fünfzehnten Kommission über den Entwurf eines Gesetzes, betreffend die privatrechtliche Stellung der Erwerbs- und Wirthschaftsgenossenschaften, vorgelegt dem Herrenhaus in der 2. Sitzungsperiode 1866/67, Aktenstück Nr. 132 (zitiert: Aktenstück Nr. 132).

Erwartungen der Genossenschaftspraxis an die Wissenschaft, Tagungsbericht der IX. Internationalen Genossenschaftswissenschaftlichen Tagung 1978 in Freiburg/Schweiz, in: ZfgG-Sonderheft, Göttingen 1979.

Genossenschaften - Demokratie und Wettbewerb, Verhandlungsberichte und Diskussionsergebnisse der VII. Internationalen Genossenschaftswissenschaftlichen Tagung in Münster 1972, Hrsg. Boettcher/Westermann, Tübingen 1972.

Genossenschaft und Konzentration, VIII. Internationale Genossenschaftswissenschaftliche Tagung 1975 in Darmstadt, in: ZfgG-Sonderheft, Göttingen 1978.

Gesetzentwurf über die privatrechtliche Stellung der auf Selbsthülfe beruhenden Erwerbs- und Wirthschaftsgenossenschaften vom 2.2.1866, vorgelegt dem Herrenhaus, 1. Sitzungsperiode 1866, Aktenstück Nr. 10 (zitiert: Aktenstück Nr. 10).

Materialien zur Reform des Genossenschaftsrechts, hrsg. vom Bundesjustizministerium, Bd. 1 - 3, Bonn 1956.

Mißbräuche der Nachfragemacht und Möglichkeiten zu ihrer Kontrolle im Rahmen des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen, Sondergutachten der Monopolkommission, Bd. 7, 1. Aufl., Baden-Baden 1977 (zitiert: Monopolkommission).

Verhandlungen des 53. Deutschen Juristentages, Berlin 1980, Bd. 1 (Gutachten), Teil F, München 1980.

Verhandlungen des 33. Deutschen Juristentages, Heidelberg 1924, Berlin und Leipzig 1925.

I. Teil

Wertungsansätze der Rechtsgebiete Gesellschafts- Steuer- und Kartellrecht

Das genossenschaftliche Unternehmen nimmt im Gesellschafts-, Steuer- und Kartellrecht eine Sonderstellung ein. § 1 GenG verdeutlicht durch die Tatbestandselemente der Förderung des Erwerbs und der Wirtschaft der Mitglieder mittels eines gemeinsamen Geschäftsbetriebes den eigenständigen Charakter dieser Unternehmensform. Die Genossenschaft als Unternehmenstyp eigener Art mit einer besonderen soziologischen Bestimmung soll nicht nur auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts, sondern auch auf den mit dem Genossenschaftsgesetz konkurrierenden Rechtsgebieten, wie Kartell- und Steuerrecht, eine dieser Unternehmensform gerecht werdende Anerkennung finden. Dieses Anliegen verlangt eine Abstimmung der Rechtsgebiete Gesellschafts-, Steuer- und Kartellrecht. Der von der Einheit der Rechtsordnung geforderte planmäßige systematische Rechtsfindungsprozeß soll zu einer einheitlichen Lösung führen. Dabei ist die durch systematische Kodifikation und offene Tatbestände geschaffene rechtliche Ordnung folgerichtig weiterzuführen und gleichheitsgerecht zu entwickeln; Gesetzeswidersprüche sind zu berichtigen und materielle Wertungen aus der Besonderheit der Teilrechtsgebiete zu rechtfertigen ¹⁾.

1) Kirchhoff, Unterschiedliche Rechtswidrigkeiten in einer einheitlichen Rechtsordnung, S. 30 - 35.

Das Körperschaftssteuerrecht ¹⁾ hebt die genossenschaftliche Rechtsform durch speziell auf die Genossenschaften abgestimmte Vorschriften gegenüber anderen Rechtsformen hervor. Das steuerliche Sonderrecht für Genossenschaften wird kritisiert ²⁾, die Kritik beruft sich auf steuerrechtliche Grundsätze wie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die Neutralität des Steuerrechts im privatwirtschaftlichen Wettbewerb. Die gesellschaftsrechtlichen Eigenarten der Genossenschaft sollen für das Rechtsgebiet des Steuerrechts keine Bedeutung entfalten ³⁾. Ein vermeintliches "Primat des Zivilrechts" ⁴⁾ bindet das Steuerrecht an die organisationsrechtlichen Konturen des Privatrechts, um aus zivilrechtlich bewirkten Veränderungen steuerliche Folgerungen abzuleiten. Fragwürdig ist insbesondere, ob das "genossenschaftliche Förderprinzip" die steuerliche Leistungsfähigkeit der Genossenschaft und damit den Tatbestand des Gewinns grundlegend verändert.

Das Kartellrecht als Unternehmensverhaltensrecht steuert das Verhalten der Unternehmen am Markt, um eine Konkurrenzsituation zu erhalten. Das Genossenschaftsrecht will die wirtschaftliche Förderung der in einer Genossenschaft zusammengeschlossenen Unternehmen erreichen. Die im Kartellrecht normierte Wettbewerbspolitik soll dem gegenüber private Marktmacht ⁵⁾ verhindern und dabei den Mittelstandsschutz ⁶⁾ und der Verbraucherpolitik ⁷⁾

1) Vgl. z. B. §§ 5 Abs. 1 Nr. 14, 22, 23, Abs. 4 Nr. 8 u. 9 KStG; § 3 Ziff. 8, Ziff. 14 GewStG, §§ 3 Nr. 7, 7 VStG; § 104 a BewG.

2) Schiemann, DB 1976, S. 419; Mahlmann, DB 72, S. 1548.

3) Friedrich, StuW 1958, Sp. 1.

4) BFH BStBl 1967 III, S. 781/782; 1976 II, S. 678/679.

5) Rinck, Wirtschaftsrecht, Rdnr. 797; Rittner, Wirtschaftsrecht, S. 283; Emmerich, Kartellrecht, S. 5 ff; Hamm, Wettbewerbspolitische Aspekte genossenschaftlicher Aktivität, S. 465/468 ff.

6) Emmerich, Kartellrecht, S. 7/15; Jahreswirtschaftsbericht 1981 der Bundesregierung, BT-Drucks. 9/125, S. 16; Marktchancen kleinerer und mittlerer Unternehmen sollen verbessert werden.

7) Jahreswirtschaftsbericht, aaO, S. 16.

dienen. Kleinere und mittlere Unternehmen sehen im Zusammenschluß zu großen Organisationen ihre Überlebenschance ¹⁾, bewirken dadurch aber die Oligopolisierung des Marktes ²⁾.

A) Zum Verhältnis Gesellschaftsrecht - Steuerrecht

Prinzipiell läßt sich das Verhältnis Gesellschaftsrecht - Steuerrecht auf dreierlei Art darstellen: Das Steuerrecht knüpft direkt an das Gesellschaftsrecht in Form des "Primat des Zivilrechts" an, oder man nimmt - wie das gegenwärtige Steuerrecht - die Gesellschaftsform als Indiz für steuerliche Rechtsfolgen; zum dritten läßt sich die Besteuerung rechtsformunabhängig gestalten.

I) Regelungsbereich des Gesellschaftsrechts

Das Gesellschaftsrecht regelt die Beziehungen der Gesellschafter zueinander, zur Gesellschaft und zu gesellschaftsfremden Personen. Als Organisationsrecht normiert das Genossenschaftsrecht Struktur, Aufbau- und Willensbildung des privaten Zusammenschlusses ³⁾.

1) Großfeld/Strümpell, S. 9.

2) Emmerich, Die Zulässigkeit der Kooperation, S. 14.

3) Vgl. §§ 4, 5, 6, 7, 10, 11, 13 GenG zum Gründungsvorgang; vgl. § 24 GenG, Vorstand; §§ 38 ff GenG, Aufsichtsrat; §§ 43, 43 a GenG, Generalversammlung, Vertreterversammlung als Organe der Genossenschaft.

Das genossenschaftliche Gesellschaftsrecht schützt die Rechtsstellung des Mitgliedes ¹⁾ und die der Geschäftspartner des Zusammenschlusses. Die Verbandsordnung arbeitet darauf hin, den Gesellschaftszweck der in der Regel auf Gewinnerzielung im Rahmen eines Handelsbetriebes gerichtet ist ²⁾, zu erreichen. Das Genossenschaftsrecht gibt in § 1 Abs. 1 GenG den Gesellschaftszweck mit der Förderung des Erwerbs und der Wirtschaft der Mitglieder an. Das "Förderprinzip" betont die besondere Zwecksetzung der Genossenschaft gegenüber einer Kapitalgesellschaft. Die organisationsrechtlich verankerte Zielsetzung der Genossenschaft ist kein steuerrechtliches oder kartellrechtliches Tatbestandsmerkmal. Die durch das Förderprinzip wirtschaftlich belastete Genossenschaft erfährt allein aufgrund des organisationsrechtlichen Förderprinzips keine steuerrechtliche oder kartellrechtliche Besserstellung.

II) Primat des Zivilrechts im Steuerrecht?

Um dennoch das Förderprinzip steuerrechtlich würdigen zu können, wird das Verhältnis Zivilrecht - Steuerrecht vielfach unter Hinweis auf die Einheit der Rechtsordnung so erklärt, daß das Steuerrecht an die zivilrechtliche Begriffsbildung gebunden sei. Eine ausschließlich steuerrechtliche Betrachtungsweise dürfe nicht dazu führen, bürgerlich-rechtliche Begriffe abweichend vom Zivilrecht zu bestimmen ³⁾.

- 1) Aufnahme des Mitgliedes durch Teilnahme an der Gründung oder Beitritt; §§ 15, 15 a, 15 b GenG; Mitverwaltungsrechte, § 43, Abs. 3 GenG, Gewinnverteilung, § 19 GenG.
- 2) Vergl. § 105 Abs. 1 HGB, § 3 Akt, § 13 Abs. 3 GmbHG.
- 3) Paulick, Rdnr. 317 unter Berufung auf BFH E 91, S. 511/513 (Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat bei der Auslegung von Gesetzen keine selbständige Bedeutung) und BVerfG, BStBl 1962 I, S. 500/501 (Das Steuerrecht hat die Ordnungsstruktur des Zivilrechts zu achten); Hartz, Die Auslegung von Steuergesetzen 1956, S. 13.

Dem Steuerrecht wird lediglich die Funktion des "Folgerechts" gegebener zivilrechtlicher Gestaltungen zugewiesen ¹⁾. Die von einem Unternehmer aufgrund zivilrechtlich zwingender Vorgaben getätigten Betriebsausgaben sollen vom Steuerrecht anerkannt werden, ohne daß das Steuerrecht den Vorgang eigenständig bewertet, soweit nicht § 42 AO einen eigenen steuerrechtlichen Maßstab zuläßt. Die genossenschaftliche Mitgließerförderung würde wegen ihrer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung als Betriebsausgabe anzuerkennen sein ²⁾. Einer ausdrücklichen steuerrechtlichen Regelung der Rückvergütung gem. § 22 KStG hätte es demnach nicht bedurft ³⁾.

Eine direkte Übernahme zivilrechtlich vorgegebener Normen in das Steuerrecht ist vom Ansatz her bedenklich. Gemessen an der Rechtsquelle sind Gesellschaftsrecht und Steuerrecht als Bundesrecht gleichrangig, hinsichtlich der Abdingbarkeit von Vorschriften kommt dem Steuerrecht Vorrang zu ⁴⁾. Hervorzuheben ist jedoch für das Steuerrecht der spezifisch andere Regelungsgegenstand: "Das Gesellschaftsrecht regelt eine Güterzuordnung und Güterbewegung unter Privaten. Das Steuerrecht ermächtigt den Staat zu Zugriffen in die Vermögenssphäre des Bürgers" ⁵⁾. Das Steuerrecht beachtet einen zivilrechtlich erheblichen Vorgang nur insoweit, als der wirtschaftlich bezweckte Vorgang mit dem zivilrechtlich umschriebenen identisch ist ⁶⁾. Es knüpft nur an

- 1) Canaris, S. 125/129
- 2) Vgl. dazu Paulick, Warenrückvergütung; Klein, Aktuelle Fragen zur Besteuerung der Genossenschaften, S. 35 f; ders. ZfgG 1964, S. 232.
- 3) Zülw/Henze, S. 150.
- 4) Kirchhof, Die Eigenständigkeit, S. 7.
- 5) Kirchhof, Die Eigenständigkeit, S. 7, ders. Jahrbuch der FA für SteuerR 1979/80, S. 254, 255.
- 6) Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, S. 264.

wirtschaftliche Ergebnisse an, die durch zivilrechtliche Gestaltungsvorgänge herbeigeführt worden sind und nicht an das Zivilrechtsgefüge als solches. Die Übernahme zivilrechtlicher, d. h. gesellschaftsrechtlicher Normen als Merkmale für einen Besteuerungsgegenstand ist daher abzulehnen. Nicht die vom Zivilrecht definierte, sondern die tatsächlich wirtschaftlich bewirkte Gestaltung ist steuerrechtlich erheblich.

III) Rechtsformunabhängigkeit der Besteuerung

Die rechtsformabhängige Ausgestaltung der Besteuerung im gegenwärtigen Steuerrecht in Verbindung mit der Anwendung ihrer zivilrechtlichen Wertung führt je nach Wahl der Rechtsform bei gleichbleibenden wirtschaftlichen Verhältnissen zu unterschiedlichen Besteuerungsergebnissen ¹⁾. Enno Becker hat bei früheren Überlegungen zu einer "rechtsformunabhängigen Besteuerung" ²⁾ gefordert, daß für die Steuerpflicht "nicht lediglich die willkürlich beliebte Rechtsform entscheiden darf, sondern diese nur dann bejaht werden darf, wenn das Unternehmen auch wirtschaftlich eine gewisse selbständige Bedeutung hat; es muß insbesondere in gewisser Weise von der Persönlichkeit der jeweiligen Inhaber losgelöst sein und diesen gegenüber eine gewisse Selbständigkeit haben" ³⁾.

- 1) Vgl. Flämig, Aufsatzreihe beginnend in Jus 1978, S. 662; Tipke, NJW 1980, S. 1079/1080.
- 2) Vgl. Verhandlungen des 33. Deutschen Juristentages, Heidelberg 1924, Berlin und Leipzig 1925, S. 429 ff.
- 3) Becker, Ist es erwünscht, das Einkommen aus Gewerbebetrieb nach gleichmäßigen Grundsätzen zu besteuern, ohne Rücksicht auf die Rechtsform, in der das Gewerbe betrieben wird? Welche Wege rechtlicher Ausgestaltung bieten sich für eine solche Besteuerung?, in: Verhandlungen des 33. Deutschen Juristentages, aaO, S. 429/459; vgl. dazu auch Wiedemann, Gesellschaftsrecht, S. 23.

Der 53. Juristentag 1980 hat sich mit der Frage befaßt: Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung von Unternehmen ? ¹⁾. Durch die Einführung der sogenannten Betriebssteuer auf der Ebene des Unternehmens ²⁾ sei die Besteuerung des Unternehmens von der des Unternehmers durch einen radikalen Schnitt zu trennen ³⁾. Die Betriebssteuer knüpft, ähnlich wie die Gewerbesteuer, nur an das Vorhandensein eines gewerblichen Unternehmens an. Auf der Ebene der Gesellschafter wurde die Teilhabersteuer ⁴⁾ als ein Mittel zur Schaffung der Rechtsformneutralität angesehen ⁵⁾, die aber inzwischen durch das sich ebenfalls einer rechtsformneutralen Unternehmensgewinnbesteuerung ⁶⁾ an Bedeutung verloren hat. Auch die Betriebswirtschaftslehre empfindet eine rechtsformbezogene Besteuerung als wettbewerbs- und kapitalmarktverzerrend ⁷⁾, da bestimmte Anlageformen steuerlich begünstigt und andere wiederum benachteiligt würden.

Eine rechtsformunabhängige Besteuerung dehnt jedoch die Probleme der vGA auf die OHG und Einzelunternehmen aus. Sofern der Gesellschafter Kunde seiner Gesellschaft wird, ist man auch mit Hilfe der Betriebssteuer nicht fähig, die Qualität dieser wirtschaftlichen Beziehung steuerrechtlich eindeutig als Betriebsausgabe oder Gewinnausschüttung zu umschreiben.

- 1) Walz, Empfiehlt sich eine rechtsformunabhängige Besteuerung der Unternehmen?, Gutachten F für den 53. Deutschen Juristentag.
- 2) Vgl. auch die Darstellung bei Weber, Grundgesetz, Gesellschaftsrecht und die Besteuerung der selbständigen Unternehmen, S. 42 ff.
- 3) Flume, StbJB 1973/74, S. 53/69; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, S. 4.
- 4) Engels-Stützel, Teilhabersteuer, 2. Aufl. 1968.
- 5) Flämig, ZRP 1980, S. 237/242.
- 6) Weber, JZ 1980, S. 545/549; Jacobs, ZGR 1980, S. 289/304.
- 7) Vgl. Jacobs, ZGR 1980, S. 289 ff.

Die Qualifikation der genossenschaftlichen Rückvergütung als gesellschaftsrechtlich gemeinte Gewinnzuweisung oder als steuerrechtlich bedeutsame Betriebsausgabe bleibt ein unbewältigtes Problem. Die radikale Trennung von Rechtsform und Besteuerung wird der Verschiedenheit der Gesellschaftsformen nicht gerecht. Die Gesellschaftsform ist Folge dieser Verschiedenheit, nicht Vergleichsgrundlage für gleichartige Zusammen-schlüsse.

Das gegenwärtige Körperschaftsteuerrecht anerkennt die genossenschaftliche Rechtsform als Steuersubjekt. Der Gesetzgeber hat - um der inneren Abstimmung der durch grundsätzliche Gleichstellung der Teilrechtsordnung geprägten Rechtsordnung willen - eine Grundentscheidung für eine gesonderte Qualifikation der Gesellschaftsformen durch das Steuerrecht gefällt ¹⁾. Bis 1974 ließ sich die Eigenständigkeit des Steuersubjekts "Genossenschaft" anzweifeln ²⁾, weil das Genossenschaftsrecht bis zu diesem Zeitpunkt die Solidarhaftung der Mitglieder anordnete.

IV) Haftungsrechtliche Verbundenheit mit dem Unternehmen

Ein wichtiges vom Steuerrecht zu beachtendes gesellschaftsrechtliches Kriterium ist das unmittelbare Entstehen des Gesellschafters mit seinem Privatvermögen

1) Flämig, ZRP 1980, S. 237/243

2) Klein, Aktuelle Fragen, S. 33; Klusak, S. 21; Ritschl, S. 21; Stoll, S. 15, Bühler, Grundriß des Steuerrechts, S. 163; Zülów/Henze, S. 94.

für die Geschicke des von ihm geführten Unternehmens¹⁾. Diese Situation ist insbesondere bei der OHG und KG anzutreffen. Der Gesellschafter einer OHG steht mit seiner ganzen Person für die Erreichung des Gesellschaftszwecks ein. Individuelle Merkmale sind daher gleichfalls bei der Unternehmensbesteuerung zu berücksichtigen. Das Steuerrecht hat bei der Bewertung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die haftungsrechtliche Verbundenheit des Gesellschafters mit dem Unternehmen zu berücksichtigen.

Die haftungsrechtliche Verbundenheit der Mitglieder mit einer Genossenschaft ließ eine steuerrechtliche Sonderstellung begründen. Nunmehr ist die Haftung auf das Vermögen der Genossenschaft beschränkt²⁾, lediglich im Falle des Konkurses der Genossenschaft besteht noch eine unbeschränkte bzw. beschränkte Nachschußpflicht, die aber gem. § 105 Abs. 1 GenG ausgeschlossen werden kann. Daher ist das vom Steuerrecht zu berücksichtigende Kriterium der Haftung für die steuerrechtliche Beurteilung der Genossenschaft nur noch von untergeordneter Bedeutung.

V) Qualifikationskonflikt der wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

Steuerrechtlich gleichfalls zu bewertende Kriterien sind die Vermögenszuflüsse und -abflüsse zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, soweit die Gesellschaft als eigenes Steuersubjekt angesehen wird. Im Falle des rabattbeziehenden, mitgliedschaftlich gebundenen Kunden einer Genossenschaft wird ein Qualifikationskonflikt deutlich. Das Steuerrecht wirft hier die Frage auf, ob etwa die Genossenschaft mit der Gewährung einer Rückvergütung den Tatbestand einer Betriebsausgabe oder einer Gewinnausschüttung verwirklicht.

1) Weber, JZ 1980, S. 545/552.

2) § 2 GenG.

Das Steuerrecht unterscheidet zwischen dem "nutzenden", d. h. dem am Unternehmensgegenstand beteiligten, gewinnerzielenden Gesellschafter, und dem schuldrechtlich, d. h. kauf- oder arbeitsrechtlich gebundenen Gesellschafter. Der nutzende Gesellschafter ist mit der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich verbunden. Das Steuerrecht bewertet den Vorgang der Gewinnzuweisung beim Gesellschafter als Tatbestand eines Erzielens von Einkünften ¹⁾. Es behandelt die dem Gesellschafter vermittelten Einkünfte der Gesellschaft als "Gewinnausschüttung" oder "Gewinnverwendung". Das Steuerrecht anerkennt insoweit den gesellschaftsrechtlichen Vorgang der Gewinnverteilung ²⁾. Gleichfalls kann der Gesellschafter Vertragspartner der Gesellschaft sein. Er ist Arbeitnehmer der Gesellschaft, er ist Kunde der Gesellschaft. Das Steuerrecht bewertet diese Vermögensveränderung oder -verschiebung als Betriebsausgabe ³⁾. Überschneiden sich beide Vorgänge in der Person des Gesellschafters, ohne daß das Zivilrecht dies ausreichend darstellt, muß das Steuerrecht eigene Kriterien entwickeln in Anerkenntnis des wirtschaftlichen Vorganges. Unter Umständen bezeichnet das Gesellschaftsrecht diesen Vorgang ausreichend, so daß er als Lösung des Qualifikationskonfliktes vom Steuerrecht akzeptiert werden kann.

1) § 8 Abs. 3 KStG; § 20 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 3 EStG.

2) § 27 Abs. 3 KStG.

3) § 4 Abs. 4 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1, 3 KStG bei der Gesellschaft und § 2 Abs. 1, Nr. 4 oder Nr. 2 EStG beim Gesellschafter.

B) Kartellrecht als Eingriffsrecht im Vergleich zum Steuerrecht

Ferner stellt sich die Frage, welches rechtliche Verhältnis zwischen Gesellschaftsrecht und Kartellrecht besteht.

Ist das Kartellrecht an den vom Zivil- oder Gesellschaftsrecht gestalteten Sachverhalt gebunden, oder fordert es eine generell eigenständige, von der zivilrechtlichen Betrachtung gelöste Perspektive? Im Steuerrecht tritt dieser Konflikt deutlich in der Weise zutage, daß zivilrechtliche Gestaltungen Grundlage der Besteuerung werden. Während sich beim Steuerrecht die steuerrechtliche Perspektive von der zivilrechtlichen lösen kann und zu Wertungsunterschieden mit freilich anders gemeinten Rechtsfolgen führt, greift das Kartellrecht korrigierend mit konstitutiver oder deklaratorischer Wirkung in das Gesellschaftsrecht ein. Die auf das Gesellschaftsrecht wirkenden Rechtsfolgen sind an Voraussetzungen gebunden, die insbesondere in § 1 und § 25 Abs. 1 GWB offene Tatbestände enthalten. Das Kartellrecht ist als staatliches Eingriffsrecht dem Steuerrecht vergleichbar mit der Einschränkung, daß das Kartellrecht als präventives marktordnungerhaltendes Recht auf das Gesellschaftsrecht einwirkt, während das Steuerrecht die wirtschaftlichen Ergebnisse gesellschaftsrechtlichen Handelns beachtet und daraus Rechtsfolgen für die staatlich-fiskalische Teilhabe herleitet.

I) Organisationsrecht und Verhaltensrecht

Trotz trennender Strukturen wurde das Kartellrecht lange Zeit als Bestandteil des Gesellschaftsrechts angesehen, da Kartelle in der Regel gesellschafts-

rechtlich organisiert waren ¹⁾. Gesellschaftsrecht und Wettbewerbsrecht sind jedoch im Regelungsgegenstand verschieden ²⁾. Das Gesellschaftsrecht als technisches Organisationsrecht regelt den Zusammenschluß von Personen, die ihre Arbeits- und Finanzkraft in einer gemeinsamen Unternehmung verbinden wollen. Vorrangiger Regelungsbereich sind Machtverteilung, Mitgliedschaftsrechte, Vermögenszuordnung innerhalb des Zusammenschlusses ³⁾. Das Kartellrecht hingegen regelt das Verhalten der Unternehmungen zueinander, ihrer wirtschaftlichen Umwelt. "Im Gegensatz zum Gesellschaftsrecht als Unternehmensorganisationsrecht ist das Wettbewerbsrecht also Unternehmensverhaltensrecht" ⁴⁾. Wenn nun durch Gründung von Gesellschaften der Wettbewerb beschränkt ist, muß das Kartellrecht den gesellschaftsrechtlichen Zusammenschluß angreifen und die Verbandsautonomie in Frage stellen ⁵⁾. Das Kartellrecht ist ein in das Organisationsrecht eingreifendes Unternehmensverhaltensrecht.

II) Gesellschaftsrechtlicher Funktionsschutz

1) Beispiel des § 112 HGB

Das Kartellrecht kann von einer anderen Regelungsmaterie her mit seinen Rechtsfolgen derartig in das Gesellschaftsrecht eingreifen, daß die Funktion der Gesellschaftsform in Frage gestellt wird. Als ein besonderes Beispiel hierfür mag § 112 Abs. 1 HGB gelten. Das

1) Wiedemann, S. 174.

2) Vgl. Beuthien, ZHR 1978, S. 259/261; Wiedemann, aaO.

3) Beuthien, ZHR 1978, S. 259/261; vgl. auch Rittner, Wirtschaftsrecht, S. 269.

4) Beuthien, aaO, S. 261.

5) Wiedemann, aaO.

Gesellschaftsrecht der offenen Handelsgesellschaft verbietet in § 112 Abs. 1 HGB den persönlich haftenden Gesellschaftern, im Handelszweig der Gesellschaft Geschäfte zu machen und an einer anderen gleichartigen Handelsgesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter teilzunehmen. Andererseits untersagt § 1 GWB Verträge, die Unternehmen oder Vereinigungen von Unternehmen zu einem gemeinsamen Zweck schließen, soweit sie geeignet sind, die Erzeugung oder die Marktverhältnisse für den Verkehr mit Waren oder gewerblichen Leistungen durch Beschränkung des Wettbewerbs zu beeinflussen. Hier kollidiert das Wettbewerbsrecht direkt mit dem Gesellschaftsrecht. Wird die Kollision einseitig zugunsten des Wettbewerbs gelöst, kann der Bestand der offenen Handelsgesellschaft in Frage stehen. Insiderkenntnisse könnten einen Gesellschafter in die Lage versetzen, der Gesellschaft Konkurrenz zu machen ¹⁾. Das Kartellrecht kann hingegen nicht wollen, daß Gesellschaftsformen funktionsunfähig werden ²⁾. Der Zusammenschluß als solcher wird vom Kartellrecht nicht mißbilligt ³⁾, und es gilt für die offene Handelsgesellschaft, daß das Konkurrenzverbot die notwendige Kehrseite der gemeinsamen unternehmerischen Zweckverfolgung ist ⁴⁾. Grenze des kartellrechtlichen Eingriffs ist der Funktionsschutz der Gesellschaftsform ⁵⁾.

-
- 1) BGHZ E 70, 331/336, Baumbach/Duden § 112 HGB Anm. 1, A: § 112 HGB ist die Ausprägung der Treuepflicht der Gesellschafter.
 - 2) Wiedemann, S. 733; Beuthien, ZHR 1978, S. 259/279.
 - 3) Wiedemann, aaO.
 - 4) Zur Reichweite der Ausnahmeregelung vgl. Wiedemann, S. 733; BGH 70, 331/336:
 - 5) BGH, BB 1979, 1162 und 1163 zum vertraglichen Wettbewerbsverbot: Ein vertragliches Wettbewerbsverbot ist der Beurteilung nach § 1 GWB entzogen, wenn das vereinbarte Wettbewerbsverbot zur Erreichung des mit dem Vertrag verfolgten Zwecks der ... sachlich erforderlich ist, das heißt es gilt ein "Vertragsfunktionsschutz".

2) Marktrelevantes Organisationsrecht der Genossenschaft

Bei der Genossenschaft besteht das Problem, daß sie durch die Mitglieder-Kunden-Beziehung, die durch das genossenschaftliche Organisationsrecht geregelt ist, nach außen hin am Markt in Erscheinung tritt. Ihr organisationsrechtliches Verhalten berührt gleichzeitig den wettbewerbsrechtlichen Regelungskreis. Die Mitglieder kaufen zu gleichen Konditionen bei ihrer Genossenschaft ein. Je enger die Mitglieder an die Genossenschaft gebunden sind, umso eher verhalten sie sich im Wettbewerb gleichförmig. Das genossenschaftsrechtlich erwünschte Kundenverhalten der Mitglieder läuft dem kartellrechtlich erstrebten Wettbewerbsverhalten der Mitglieder entgegen. Die Genossenschaft gerät in den Verdacht ein "per-se"-Kartell zu sein ¹⁾, zumal das Kartellrecht den wettbewerbsrechtlichen Folgen des Vertrages mehr Gewicht beimißt als dem Willen der Beteiligten.²⁾ Zwar darf das Gesellschaftsrecht den Zielsetzungen der Wettbewerbsordnung nicht zuwiderlaufen ³⁾. Dieses Spannungsverhältnis ⁴⁾ führt jedoch nicht zu einem Verbot einer Gesellschaftsform schlechthin. Die Genossenschaft ist daher kein "per-se"-Kartell.

1) Meier, ZHR 1978, S. 124, Neumann ZfgG 1977, S. 366/367.

2) Vgl. Emmerich, Zulässigkeit der Kooperation, S. 20; ders. Kartellrecht, S. 56; Großfeld/Strümpell, S. 18.

3) Beuthien, ZHR 1978, S. 259/279.

4) Wiedemann, S. 721.

III) Konzentrationshemmende Wirkung des Genossenschaftsrechts

Das Gesellschaftsrecht hat wegen der grundsätzlich anderen Aufgabenstellung seine Markt- bzw. Wettbewerbsrelevanz kaum in seinen Regelungsbereich aufgenommen ¹⁾. Das Verbandsrecht würdigt vornehmlich das Interesse der in ihm zusammengeführten Einzelpersonen ²⁾, den rechtsgeschäftlichen Kontakt nach außen ³⁾, insbesondere zu Zwecken des Gläubigerschutzes. Einzelne gesellschaftsrechtliche Institutionen können die wettbewerbsrechtliche Aufgabenstellung nicht selbst übernehmen, jedoch in einer typisierenden Form ergänzen ⁴⁾. Durch die unbeschränkte Haftung ⁵⁾ kann aus volkswirtschaftlicher Sicht das Kapital optimal gelenkt werden und eine Auslese unter unrentabel wirtschaftenden Unternehmen vorgenommen werden. Das Gesellschaftsrecht kann sich durch seinen organisationsrechtlichen Aufbau, der eine unbeschränkte Haftung, Minderheitenschutz und Stimmrechtsbeschränkungen berücksichtigt, mittelbar konzentrationshemmend auswirken ⁶⁾.

Die für den Wettbewerb bedeutsamen gesellschaftsrechtlichen Normen und Satzungsinhalte machen die Genossenschaft aufgrund ihrer Struktur und Organisation weitgehend immun gegen konzentrativen Formen des externen Unternehmenswachstums. Die Trennung der Machtzuordnung von der kapitalmäßigen Beteiligung und die größere Statutenfreiheit oder die Möglichkeit der zusätzlichen Eigenkapitalbildung ist für die strukturbedingte wettbewerbsrechtliche

1) Wiedemann, S. 726.

2) Rittner, Kooperation zwischen Gesellschafts- und Kartellrecht, S. 155/156.

3) Vgl. zu den Wertungsprinzipien des Gesellschaftsrechts Wiedemann, S. 357 ff.

4) Wiedemann, S. 730, ausführliche Behandlung dieser Frage auf S. 727 ff.

5) Vgl. für das Steuerrecht oben S. 8.

6) Wiedemann, S. 720/730.

Qualifikation entscheidend ¹⁾. Die Genossenschaft ist als Objekt konzentrativer Bestrebungen nicht geeignet. Eine Einkaufsgenossenschaft ist als Kapitalanlagemöglichkeit unbedeutend. Zudem kann die Genossenschaft über die kapitalmäßige Beteiligung nicht beherrscht werden. Sie ist zwar als wirtschaftlicher Machtfaktor beachtenswert ²⁾, nicht aber als Objekt der Machterlangung durch Kapitaleinsatz. Das genossenschaftliche Organisationsrecht errichtet eine Hürde, die weder durch statutenmäßige Regelungen noch durch vertragliche Bindungen überwunden werden kann. So sehr die Leitungsmacht des Vorstandes ³⁾ in der Genossenschaft wettbewerbsrechtlich bedenklich stimmen mag ⁴⁾, so sehr muß darauf hingewiesen werden, daß die Geschäftspolitik der Einkaufsorganisation nicht aus der kapitalgebundenen Überlegenheit eines Mitgliedes in eine bestimmte Richtung gelenkt werden kann. Die Genossenschaft ist als passives Objekt wirtschaftlicher Machtausübung für den Kapitalanleger vom organisationsrechtlichen Typ nicht geeignet. Da der Organisationstyp "Genossenschaft" in einer von Vermarktung und Konzentration gekennzeichneten Wirtschaft ⁵⁾ für eine kapitalgestützte Eingliederung in einen Konzern schwer

1) Köhler, S. 131.

2) Der aktive Konzentrationstatbestand ist der Genossenschaft nicht fremd; vgl. dazu Genossenschaft und Konzentration; VIII. Internationale genossenschaftliche Tagung 1975 in Darmstadt; ZfgG-Sonderheft, Göttingen 1978; vgl. dazu auch Beuthien, Rechtsprobleme der Konzentration im Genossenschaftswesen; ZfgG-Sonderheft 1978, S. 40; Weber, ZfgG 1979, S. 327; Stellungnahme des Präsidenten des Bundeskartellamts Karte zum Fall Edeka/Horten, FAZ v. 21.09.79

3) Neumann, ZfgG 1978, S. 33/38.

4) Köhler, S. 131.

5) Emmerich, Kartellrecht, S. 219.

zugänglich ist, kann die Genossenschaft in ihrer gesellschaftsrechtlichen Form als wettbewerbsrechtlich positiv qualifiziert werden ¹⁾. Das Steuerrecht zieht daraus die Konsequenz, daß es die Stellung der Genossenschaft als Organgesellschaft nicht anerkennt ²⁾.

I I . T e i l

Traditionelle Deutung der genossenschaftlichen Handlungsweise und die Problematik dieses Lösungsversuchs

A) Traditionelle Auffassung zum Genossenschaftsrecht

Aus den Motiven und Begründungen zum Genossenschaftsgesetz und den zum Teil noch heute gültigen Bestimmungen des Genossenschaftsgesetzes von 1889 wurde die noch heute vorherrschende Meinung über die Eigenartigkeit der genossenschaftlichen Rechtsform entwickelt. Die tragenden Prinzipien des Genossenschaftsrechts sollen die Eigenständigkeit und Eigentümlichkeit dieser Rechtsform in ihrer mitgliederbedienenden Funktion nicht nur innerhalb der konkurrierenden einzelnen Gesellschaftsformen hervorhe-

1) Salje, S. 258, der die Genossenschaft als Rechtsformtyp für ein Kartell gem. § 5b GWB vorschlägt.

2) Vgl. § 14 KStG.

ben, sondern auch im Steuerrecht und Kartellrecht ¹⁾. Die steuerliche Sonderstellung wird mit der Ansicht verfochten, daß die Genossenschaft kein Gewinnerzielungsbetrieb sei. Der Anspruch auf kartellrechtliche Freistellung wird damit begründet, daß die genossenschaftliche Unternehmung nicht auf erwerbswirtschaftliche Ziele ausgerichtet sei.

Die genossenschaftliche Organisationsform könne nicht ohne weiteres in das System der Unternehmensformen der herrschenden Wirtschaftsordnung eingeordnet werden; das Genossenschaftswesen sei vielmehr eine Organisationsart mit selbständigen Wesensinhalten und arteigenen Wirtschaftszielen ²⁾. Aus der Identität von Mitgliedern und Kunden ³⁾ ergebe sich die Konsequenz, daß die Genossenschaft als Hauptzweck kein Gewinnerzielungsbetrieb ⁴⁾, sondern ein Kostendeckungsbetrieb sei ⁵⁾.

- 1) Vgl. dazu die Abhandlungen über die Warenrückvergütung: Westermann, Die Rechtsnatur der Warenrückvergütung; Paulick, Warenrückvergütung, ihr Wesen und ihre steuerliche Behandlung; Westermann, Die Bedeutung des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen für die Genossenschaften.
- 2) Seraphim, Das ökonomische und soziale Wesen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, S. 45; Westermann, Das rechtliche Wesen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, S. 62/66.
- 3) Beuthien, ZfgG-Sonderheft 1978, S. 40/41 ff sieht diesen Grundsatz nur als unselbständige Folgerung aus dem genossenschaftlichen Förderprinzip; in diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, daß in Österreich das rechtliche Identitätsprinzip durch die Novellierung des Genossenschaftsgesetzes abgeschafft worden ist, vgl. Weber, ZfgG-Sonderheft 1978, S. 357/376.
- 4) Westermann, Die Rechtsnatur der Warenrückvergütung, S. 9; Apel, S. 16; Lang/Weidmüller, § 1 Anm. 1; Luther, Die gen. AG, S. 5; von Caemmerer, Großgenossenschaften, S. 161/169.
- 5) Paulick, Typenbeschränkung, S. 103; Draheim, Die Genossenschaft als Unternehmenstyp, S. 159.

Es würden daher den Mitgliedern Vorteile zugewendet, die nicht als Gewinne im "kapitalistischen" Sinne, sondern als Ersparnisse anzusehen seien ¹⁾. Die Genossenschaft wird von wirtschaftswissenschaftlicher Seite als eine "Nonprofit" oder "nicht-kommerzielle" Organisation bezeichnet, die nicht gewinnorientiert-erwerbswirtschaftlich ²⁾, sondern wegen der gleichen Interessenlage der Mitglieder als Kooperationsmotiv bedarfswirtschaftlich disponiere ³⁾.

B) Auswirkungen auf Auslegung des § 1 GenG nach der traditionellen Auffassung

Die Legaldefinition des § 1 GenG erfährt aus der Sicht des traditionellen Genossenschaftsbegriffs eine besondere Auslegung. Zwar geht der ökonomisch überpositive Genossenschaftsbegriff weiter als der gesetzliche ⁴⁾, jedoch wird dieser als Zielvorstellung gewählt, um den engeren und gesetzlich formulierten Genossenschaftsbegriff in eine bestimmte Richtung auszulegen ⁵⁾.

I) Der Förderzweck

Die traditionelle Auffassung zu § 1 GenG hebt hervor,

- 1) Paulick, Typenbeschränkung, S.103; ders. Warenrückvergütung, S. 18; Draheim, Die Genossenschaft als Unternehmenstyp, S. 163.
- 2) Draheim, Die Genossenschaft als Unternehmenstyp, S. 18.
- 3) Blümle/Schwarz, ZfgG 1977, S. 306/307 ff.
- 4) Paulick, Typenbeschränkung, S. 99.
- 5) Westermann, Das rechtliche Wesen der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, S. 62/97-98.

daß das wichtigste, typusbestimmende und -beschränkende Merkmal der Genossenschaft der Förderzweck sei ¹⁾.

Die Form der Genossenschaft dürfe sich ein Verein nur geben, wenn sein Zweck in der gleichheitsgerechten ²⁾ Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft seiner Mitglieder bestehe ³⁾. Der Genossenschaft sei es nicht erlaubt, eigene - von denen der Mitglieder abgehobene - wirtschaftliche Ziele zu verfolgen ⁴⁾. Die gesetzliche Beschränkung des genossenschaftlichen Unternehmenszweckes auf den Förderzweck unterscheide die Genossenschaft von allen anderen Vereinigungen ⁵⁾. Als tragendes, strukturbestimmendes Element der Genossenschaft bedeute er inhaltlich - soweit er überhaupt positiv umschrieben werden könne ⁶⁾ - die Vermehrung von Betriebseinnahmen und die Verminderung von Betriebsausgaben der Mitglieder ⁷⁾ und damit ein wirtschaftliches Ziel, das um der Mitglieder willen verfolgt werde ⁸⁾. Zweck der Genossenschaft könne nicht lediglich mittelbare ⁹⁾ Förderung sein, sondern nur die unmittelbare und naturale Förderung der Mitgliederwirtschaften ¹⁰⁾, indem die Genossen den Geschäftsbetrieb oder die Geschäftseinrichtung der Genossenschaft als Kunden beanspruchen ¹¹⁾. Als klassische Ausprägung dieses För-

- 1) Paulick, Typenbeschränkung, S. 88 ff; Großfeld, Genossenschaft und Eigentum, S. 21; Luther Die genossenschaftliche AG, S. 4.
- 2) Müller, § 1 Rdnr. 18.
- 3) Lang/Weidmüller, § 1 Anm. 3; Paulick, Typenbeschränkung, S. 88.
- 4) Westermann, ZfgG 1963, S. 273/276.
- 5) Luther, Die genossenschaftliche AG, S. 4.
- 6) Westermann, ZfgG 1963, S. 273/276.
- 7) Müller, § 1 Rdnr. 22/23; Lang/Weidmüller, § 1 Anm. 3.
- 8) Paulick, Das Recht der eG, S. 50.
- 9) Westermann, ZfgG 1963, S. 273/276.
- 10) LG Stuttgart, ZfgG 1970, S. 412; Paulick, Recht der eG, S. 51.
- 11) Lang/Weidmüller, § 1 Anm. 3.

derprinzips wird die Warenrückvergütung angesehen ¹⁾. Sie sei eine im Genossenschaftsgesetz nicht geregelte arteigene Institution, auf die die Mitglieder einen Anspruch haben ²⁾. Sie sei weder Gewinnverwendung im Sinne des 19 Abs. 2 GenG noch Preisnachlaß.

II) Die Frage der Gewinnerzielung als Selbstzweck

Die klassische Auslegung des Förderzwecks führt zu dem Ergebnis, daß die Genossenschaft kein Gewinnerzielungsbetrieb sei ³⁾. Das Geschäftsergebnis beruhe nicht allein auf der Differenz zwischen Aufwand und Erträgen. Die Abrechnung erfolge nach noch zu korrigierenden Verrechnungspreisen, so daß das "zuviel Einbehaltene" Aufwandsüberschuß sei, der eine Erübrigung oder Ersparnis bedeute, nicht aber Gewinn ⁴⁾. Eine Gesellschaft sei eine Genossenschaft, wenn die Mitglieder ihre wirtschaftlichen Interessen in anderer Weise als durch bloße Verteilung eines Gewinns als Hauptziel des Verbandes fördern wollen ⁵⁾.

Diese Ansicht verkennt jedoch, daß das Genossenschaftsrecht in § 19 GenG mit der Möglichkeit der Erzielung eines Gewinns rechnet und sich mit seiner Verteilung befaßt,

- 1) Luther, Die genossenschaftliche AG, S. 5.
- 2) Luther, aaO, S. 6; Paulick, Warenrückvergütung, S. 20; Westermann, Die Rechtsnatur der Warenrückvergütung, S. 20.
- 3) Paulick, Das Recht der eG, S. 82.
- 4) Henzler, Der genossenschaftliche Gewinn und seine Verteilung unter besonderer Berücksichtigung der Warenrückvergütung, S. 11.
- 5) Pleyer/Arndt, Überlegungen zum Nichtmitgliedergeschäft und zur Gewinnerzielung bei den Genossenschaften, S. 461/465; Westermann, Die Rechtsnatur der Warenrückvergütung, S. 9.

wobei kein anderer Gewinnbegriff als derjenige der Privatwirtschaft verwendet wird ¹⁾. Der wirtschaftliche Gewinnbegriff des § 19 GenG wird durch die § 1 Abs. 1 Ziff. 2 in Verbindung mit § 8 KStG angeordnete subjektive Steuerpflicht der Genossenschaft bestätigt.

Undeutlich ist ferner die Trennung zwischen gesellschaftsrechtlich zulässiger und verbotener Gewinnerzielung. Im Mitgliedergeschäft geboten schon wirtschaftliche Grundsätze einen maßvollen Überschuß, der überwiegend im Wege der Rückvergütung entsprechend dem Fördergebot in Form von Ersparnissen wieder zurückgeführt werden sollte ²⁾. Daher ergibt sich der notwendige Maßstab der genossenschaftlichen Gewinnerzielung aus Höhe und Menge der von der genossenschaftlichen Unternehmung getätigten Nichtmitgliedergeschäfte. Die in diesen Geschäften erzielten Überschüsse können nicht ohne weiteres als der Genossenschaft auf eigentümliche Art und Weise zugefallene besondere Überschüsse deklariert werden, wie der im Mitgliedergeschäft erzielte Gewinn. Somit sind in der bisherigen genossenschaftlichen ³⁾ Diskussion Art und Umfang dieser Geschäfte ein besonderer Streitpunkt. Die über den Mitgliederkreis hinausgehenden Geschäfte stellen den hilfswirtschaftlichen Charakter der Genossenschaft in Frage und damit die Genossenschaft einer Erwerbsunternehmung gleich. Die herkömmliche

1) Compart, S. 29.

2) Vgl. Paulick, Warenrückvergütung, S. 29; Westermann, Die Rechtsnatur der Warenrückvergütung, S. 2.

3) Henzler, Der genossenschaftliche Gewinn und seine Verteilung unter besonderer Berücksichtigung der Warenrückvergütung, S. 10.

Auffassung erstrebt daher eine aus dem Förderzweck hergeleitete Beschränkung des Umfangs des Nichtmitgliedergeschäftes.

1) Traditionelle Auffassung zum Nichtmitgliedergeschäft

Gem. § 8 Abs. 1 Ziff. 5 GenG ist die beabsichtigte Ausdehnung des Geschäftsbetriebes auf Nichtmitglieder ausdrücklich im Statut zu vermerken. Daraus schließt die herrschende und traditionelle Meinung, daß das Gesetz die Beschränkung des Nichtmitgliedergeschäfts als Regel ansieht ¹⁾ und grundsätzlich nur die Geschäftstätigkeit mit Mitgliedern dem Wesen der Genossenschaft entspreche ²⁾. Die Unternehmer-Kunden-Identität werde zum konstitutiven Element des Förderprinzips ³⁾, welches allein ein erwerbswirtschaftliches Handeln und damit die Gewinnerzielung der Genossenschaft verhindere. "Die Mitgliederförderung verwirklicht sich als unmittelbarer Leistungsvollzug, drittgeschäftliche Dividendenerträge als mittelbare Vermögensvorteile scheiden hierbei eindeutig aus" ⁴⁾.

Von der herrschenden Ansicht wird das strenge Identitätsprinzip vertreten ⁵⁾.

1) Paulick, Das Recht der eG, S. 207.

2) Westermann, Neugestaltung des gesetzlichen Genossenschaftsbegriffs, S. 72/100.

3) Paulick, Typenbeschränkung, S. 129.

4) Böhm, S. 117.

5) Henzler, Neugestaltung des gesetzlichen Genossenschaftsbegriffs, S. 51/74; Klein, Das Steuerrecht der Genossenschaften, S. 153/156; Paulick, Typenbeschränkung, S. 129; Draheim, Die Genossenschaft als Unternehmenstyp, S. 150; Westermann, Neugestaltung des gesetzlichen Genossenschaftsbegriffs, S. 78/97; Böhm, S. 126; Compart, S. 75.

Damit würde das Verbot des Nichtmitgliedergeschäfts zum rechtlichen Merkmal der Genossenschaft erhoben.

2) Die Lehre vom ergänzenden Nichtmitgliedergeschäft

Um dennoch das wirtschaftliche Betätigungsfeld der Genossenschaft nicht zu sehr einzuengen ¹⁾, wurde die Lehre vom "ergänzenden Nichtmitgliedergeschäft" entwickelt ²⁾. Da ein gänzliches Verbot des Nichtmitgliedergeschäfts aus tatsächlichen wie wirtschaftlichen Gründen nicht durchführbar sei ³⁾, müsse ein ergänzendes Nichtmitgliedergeschäft in engen Grenzen zugelassen werden. Den genossenschaftlichen Unternehmungen wurde durch einschränkende Interpretation des § 1 GenG die Gewinnerzielung und das Nichtmitgliedergeschäft auf ein wirtschaftlich lebensnotwendiges Maß beschränkt. Der gesellschaftsrechtliche Rahmen, geprägt von einer idealen genossenschaftlichen Zielsetzung, hat die Genossenschaft in ihrer unternehmerischen Betätigung eher zurückgehalten. Um die unternehmerische Leistung der Genossenschaft zu entwickeln ⁴⁾ wird das bis 1954 geltende Verbot des Nichtmitgliedergeschäfts für Konsumgenossenschaften durch das Gesetz zur Änderung

1) Böhm, S. 20.

2) Westermann, Neugestaltung des gesetzlichen Genossenschaftsbegriffs, S. 77/97.

3) Compart, S. 62.

4) Vgl. die Rechtsgutachten "Das Nichtmitgliedergeschäft der Konsumgenossenschaften und Grundgesetz" von Ibsen, Westermann, Meyer erstattet für den Zentralverband deutscher Konsumgenossenschaften e. V., Hamburg 1954; Alle drei Gutachten kommen zu dem Ergebnis, daß sich das derzeit gültige Verbot des Nichtmitgliedergeschäfts für Konsumgenossenschaften nicht mit Art. 3 GG vereinbaren läßt.

von Vorschriften des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und das Rabattgesetz vom 21.07.1954 ¹⁾ aufgehoben. Ein späterer Referentenentwurf eines Genossenschaftsgesetzes von 1962 sah eine quantitative Beschränkung des Fremdgeschäfts auf 10 % der getätigten MitgliederGeschäfte durch den Gesetzgeber vor ²⁾. Dieser Entwurf scheiterte am Widerstand der genossenschaftlichen Spitzenverbände, die an der zunehmenden wirtschaftlichen Expansion teilhaben wollten ³⁾.

1974 wurde § 8 Abs. 2 GenG gestrichen und das Nichtmitgliedergeschäft den Kreditgenossenschaften erlaubt. Die genossenschaftlichen Banken verzeichnen nunmehr ständig steigende Mitgliederzahlen, die nicht nur auf die besonders hohe Verzinsung des Geschäftsguthabens sondern auch auf Publikumsnähe und kürzere Entscheidungswege im Tagesgeschäft zurückzuführen sind ⁴⁾. Außerdem erzielen die Genossenschaftsbanken einen in dieser Branche ansonsten kaum noch zu beobachtenden Marktzuwachs. Die bisherigen Interpretationen des § 1 GenG zum Förderzweck, die den Umfang des Nichtmitgliedergeschäfts festlegten, schränken die unternehmerische Betätigung der Genossenschaft ein.

III) "Kapitalistische Tendenzen" der Genossenschaft

Erst in letzter Zeit zeichnet sich ein vorsichtiger Wandel in den Aussagen über die Genossenschaft im allgemeinen und zur Gewinnorientierung und Nichtmitgliedergeschäft im besonderen ab. Er wird als "kapitalistischer Entwicklungsweg" ⁵⁾ bezeichnet.

1) BGBI I, S. 212.

2) Bundesministerium der Justiz, Referentenentwurf eines Genossenschaftsgesetzes vom 23.02.1962, At. 3520/2.

3) Compart, S. 67.

4) Handelsblatt, Chronik 1978.

5) Neumann, ZfgG 75, S. 32; Compart, S. 1.

Damit wird die Genossenschaft lediglich an ihre zunächst vom Gesetzgeber geplante Entwicklung angepaßt.

1) Novelle zum Genossenschaftsgesetz 1974

Der Gesetzgeber hat durch die Novellierung des Genossenschaftsgesetzes vom 1.1.1974 ¹⁾ der Entwicklung des Genossenschaftswesens Rechnung getragen und der Flucht aus der als zu eng empfundenen Rechtsform entgegenge- wirkt ²⁾. Die persönliche Haftung der Mitglieder (in Form der Nachschußpflicht im Konkurs) wird als Kriterium der Genossenschaft aufgegeben ³⁾. Nunmehr kann das eingelegte Kapital unter den Voraussetzungen des § 21 a Abs. 2 GenG verzinst werden. Die Genossenschaft wird durch die Durchbrechung des "Ein Mann - eine Stimme-Prinzips" ⁴⁾ und die weitere Verselbständigung des Vorstandes an die Rechtsform der AG angelehnt ⁵⁾, ohne daß jedoch ähnliche Kontrollmechanismen wie bei der AG vorhanden sind, etwa der freie Handel mit Mitgliederanteilen ⁶⁾.

Trotz der Annäherung an die AG wird der Förderauftrag ⁷⁾

1) BGBI I 1973, S. 1451 ff.

2) Zartmann/Litfin, S. 299; Paulick, MDR 1974, S. 89.

3) Schultz, NJW 1974, S. 161/162.

4) Schultz, aaO, S. 162.

5) Schultz, aaO, S. 163.

6) Großfeld, Genossenschaft und Eigentum, S. 20; Neumann, ZfgG 1975, S. 32/38; Großfeld, ZfgG 1979, S. 217/219.

7) Die ökonomischen Bestrebungen, den Förderauftrag zu operationalisieren, sind bisher vom Gesetzgeber nicht aufgegriffen und mit konkreten Rechtsfolgen belegt worden, vgl. dazu Hill, Genossenschaftlicher Förderauftrag und seine Erfüllung, ZfgG 1978, S. 38/40; Bakonyi, ZfgG 1980, S. 316 ff; Boettcher, ZfgG 1979, S. 198/205; Wagner, ZfgG 1980, S. 295/306.

als die bestimmende Grundlage des genossenschaftlichen Wirkens und als wesentliches Abgrenzungskriterium zu anderen Gesellschaften erachtet ¹⁾. Die übermäßige Ausdehnung des Nichtmitgliedergeschäfts wird kritisch betrachtet, da sie zu einer weiteren Schwächung des Förderauftrages führe und die Autonomie der Verwaltung erhöhe ²⁾.

2) Das Nichtmitgliedergeschäft in der heutigen Genossenschaft

Mit dem Gesetz zur Änderung von Vorschriften des Gesetzes betreffend die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und des Rabattgesetzes vom 21.7.1954 ³⁾ und der Novelle zum Genossenschaftsgesetz von 1974 ⁴⁾ wird den Konsumgenossenschaften wie den Kreditgenossenschaften das Nichtmitgliedergeschäft erlaubt. Darin und in der unbegrenzten und selbstverständlichen Handhabung des Nichtmitgliedergeschäfts sieht Compart einen Übergang zur mittelbaren Förderung und eine Auflösung des Identitätsprinzips ⁵⁾.

Mittelbare Förderung bedeutet die Sanktionierung der Gewinnerzielung durch Nichtmitgliedergeschäfte und Förderung der Mitglieder durch Gewinnzuweisungen. Damit hat der Gesetzgeber die Genossenschaften als Wirtschaftsunternehmen bestätigt und ihnen ermöglicht, wie eine gewinnorientierte Erwerbsgesellschaft zu handeln ⁶⁾. Der Spielraum für das mögliche Motiv des

1) Großfeld, Genossenschaft und Eigentum, S. 22.

2) Großfeld, aaO, S. 24; Viehoff, ZfgG 1978, S. 3.

3) BGBI I, S. 212.

4) BGBI I 1973, S. 1491 ff.

5) Compart, S. 68 ff.

6) Apel, S. 34.

Nichtmitgliedergeschäfts wird erweitert; Nichtmitgliedergeschäfte sind auch erlaubt, soweit sie die Genossenschaft dazu in die Lage versetzen, den Mitgliedern einen Vorteil in Form einer mittelbaren Förderung durch Gewinnausschüttung zukommen zu lassen.

Compart zieht daraus den Schluß, daß die Vorstellungen der traditionellen Auffassung von der Förderung des genossenschaftlichen Mitglieds mit den realen und auch gesetzlichen Gegebenheiten innerhalb des Genossenschaftssektors nicht mehr übereinstimmen ¹⁾. Allerdings fordert Apel immer noch das lediglich ergänzende Nichtmitgliedergeschäft ²⁾. Die Grenze des ergänzenden Nichtmitgliedergeschäfts sei dann überschritten, wenn die Mitglieder auf Befragung angeben würden, daß sie nicht mehr anders als durch Kapitalrendite gefördert würden und sie sonst keinen Unterschied mehr zwischen Mitgliedschaft und Nichtmitgliedschaft feststellen könnten. Während Compart ³⁾ in der Neugestaltung des Genossenschaftsrechts und dem derzeitigen Habitus der Genossenschaften eine deutliche Abkehr von den Genossenschaftszielen sieht, hält Apel ⁴⁾ das derzeitige Genossenschaftsgesetz besonders dafür geeignet, die Gesellschaftsform wettbewerbsfähiger und anpassungsfähiger zu gestalten, ohne die überkommenen genossenschaftlichen Zielsetzungen aufzugeben. Die Gemengelage von personalistischen und kapitalgesellschaftlichen Normen eröffne der Praxis den Spielraum, sich durch entsprechende Ausformung der Satzung an eine Kapitalgesellschaft anzunähern ⁵⁾. Dies entspreche dem Willen

1) Compart, S. 75.

2) Apel, S. 36.

3) S. 75.

4) S. 37.

5) Apel, S. 76.

des Gesetzgebers, einerseits den Mitgliedern durch die mögliche Gewähr von mehr Vermögensrechten einen höheren Beteiligungsanreiz unter Wahrung personalrechtlicher Strukturen zu geben, andererseits die Eigenkraft des Unternehmens im Sinne einer Kapitalgesellschaftsform zu stärken ¹⁾. Die Genossenschaft sei deshalb eine personalistisch-strukturierte Körperschaft, die unter grundsätzlicher Wahrung des Identitätsprinzips die wirtschaftliche Förderung ihrer Mitglieder bezwecke ²⁾.

Rechtsprechung und Literatur zum Genossenschaftsgesetz sind insgesamt nicht bereit, sich von der Auffassung gänzlich zu lösen, daß Gewinnerzielungsabsicht und der Umfang des Nichtmitgliedergeschäfts ein Maßstab der genossenschaftlich zulässigen Zielsetzung sind.

3) Gesellschaftsrechtliche Konkretisierung des Förderauftrages

Die genossenschaftliche Forschung setzt sich in der letzten Zeit zum Ziel, den gesetzlich normierten

1) Apel, S. 76.

2) Luther, Die genossenschaftliche AG, S. 8.

Förderauftrag in neuem Licht zu sehen, ihn besser zu erfassen, zu konkretisieren und Handlungsmaßstäbe zu entwickeln. Man bemüht sich, die Frage der Operationalisierung des Förderauftrages ¹⁾, also "Handhabbarmachung" eines Rechtsbegriffs, zu klären. Der Begriff soll mit Konturen versehen werden, um den Vorstand einer Genossenschaft im Sinne des § 34 Abs. 1 Satz 1 GenG als "gewissenhafte Geschäftsleiter einer Genossenschaft" Richtlinien an die Hand zu geben, den Förderauftrag in einer bestimmten Weise den Mitgliedern zu erfüllen.

Zu diesem Zweck hat sich die IX. Internationale Genossenschaftswissenschaftliche Tagung 1978 in Freiburg/Schweiz nahezu ausschließlich mit dem genossenschaftlichen Förderprinzip beschäftigt ²⁾. Dabei hat die Suche nach Eigenartigkeit und Eigenständigkeit der genossenschaftlichen Unternehmung unter Berücksichtigung des Förderauftrages zu keiner Lösung führen können ³⁾. Die juristische Behandlung des Förderauftrages verbleibt in der Vorstellung, daß ausschließlich die Leistungsbeziehung zwischen Genossenschaft und ihren Mitgliedern als das eigentliche Charakteristikum des Förderauftrages gewertet werden kann ⁴⁾. Diese Aussage beobachtet regelmäßig die eine Rückvergütung gewährende Warengenossenschaft in der Primärstufe, erfaßt aber weder die Kredit- noch Sekundär- oder Zentralgenossenschaften sowie die Produktivgenossenschaften. Gerade die Kreditgenossenschaften haben als Förderleistung ihren Mitgliedern lediglich die Kapital-

1) Boettcher, ZfgG 1979, S. 198.

2) Vgl. Erwartungen der Genossenschaftspraxis an die Wissenschaft, ZfgG-Sonderheft 1979; Wagner, ZfgG 1980, S. 295; Bakonyi, ZfgG 1980, S. 316 ff.

3) Blomeyer, Der gesetzliche Förderauftrag der Genossenschaften im Wandel, ZfgG 1980, S. 22.

4) Paulick, ZfgG-Sonderheft 1979, S. 144/148.

verzinsung anzubieten. Bei der Produktivgenossenschaft, die auch von § 1 GenG ausdrücklich erfaßt wird, versagt die Interpretation des Förderbegriffs vollkommen, da insoweit kein dem Gegenstand des Unternehmens entsprechendes Leistungsverhältnis zustande kommt ¹⁾. Ständig wird die vom Förderauftrag bestimmte Eigenart der Genossenschaft betont ²⁾, obwohl es rechtlich irrelevant und objektiv nicht feststellbar sei, in welchem Umfang die Mitglieder de facto gefördert werden ³⁾. Die "Empfindung" der Förderung soll ausreichen ⁴⁾. Der Genossenschaft soll das Nichtmitgliedergeschäft nur in ganz beschränktem Umfang zugestanden werden. Bei weiterer Ausdehnung des Nichtmitgliedergeschäfts drohe § 81 GenG, der die Auflösung der Genossenschaft anordnet, wenn sie dem in § 1 GenG auferlegten Fördergebot nicht nachkommt.

Einerseits fehlt der Maßstab, der angibt, was Förderung ist, andererseits setzt § 81 GenG ein Förderungsminimum voraus, dessen Unterschreitung zur Auflösung der Genossenschaft führt ⁵⁾. Soweit das Nichtmitgliedergeschäft in Art und Umfang festgelegt wird, werden sekundäre Elemente des Förderauftrages zur Hauptsache und damit zur gesellschaftsrechtlichen Typisierung. Die Annäherung der Genossenschaft an die Kapitalgesellschaft und die Zulassung des Nichtmitgliedergeschäfts läßt eine Förderung der Genossenschaftsmitglieder durch Gewinnausschüttungen vertretbar erscheinen. Es wird deutlich,

1) Mahlmann, S. 132, m. w. N.

2) Paulick, ZfgG-Sonderheft 1979, S. 144/152; Wagner, ZfgG 1980, S. 195; Bakonyi, ZfgG 1980, S. 316 ff.

3) Vgl. dazu Dülfer, ZfgG 1980, S. 47/49: Die Förderung wird von den Mitgliedern bezweckt, und sie ist damit ganz in das subjektive Urteil der Mitglieder gestellt; Leffson, ZfgG 1980, S. 70; Seuster, ZfgG 1980, S. 100.

4) Großfeld, ZfgG 1979, S. 217/222.

5) Wagner, ZfgG 1980, S. 295/306.

daß der Förderauftrag als gesellschaftsrechtliches Tatbestandsmerkmal nicht in eine juristische Definition zu fassen ist.

IV) Traditionelle Lösungsversuche der Mitglieder-Kunden- Identität im Steuer- und Kartellrecht

Die traditionelle Auffassung verdeutlicht das Bemühen, im Rahmen des Förderprinzips eine gesellschaftsrechtliche Pflicht zur Gewinnverlagerung von der Gesellschaft auf die Mitglieder darzustellen. Die Genossenschaft soll nach ihrem gesellschaftsrechtlichen Auftrag den Gewinn an die Mitglieder weitergeben. Im Mitgliedergeschäft läßt sich dieser Auftrag erfüllen, indem in Form von Rabatten der Überschuß verteilt wird. Eine Gewinnverlagerung in der Mitglieder-Kunden-Verknüpfung kann gesellschaftsrechtlich bewirkt werden. Probleme ergeben sich jedoch beim Nichtmitgliedergeschäft. Der aus dem Nichtmitgliedergeschäft erzielte Überschuß entfernt sich vom Mitglieder-Kunden-Verhältnis und läßt sich in diesem geschäftlichen Zusammenhang nicht mehr weitergeben. Er kann die Genossenschaft nur als Gewinn verlassen. Eine zuverlässige gesellschaftsrechtliche Begründung für den Anspruch auf Weitergabe der im Nichtmitgliedergeschäft erzielten Gewinne an die Mitglieder läßt sich nicht finden; eine Quantifizierung ist folglich kaum möglich. Das Nichtmitgliedergeschäft wird deshalb weiterhin als Fremdkörper im Genossenschaftsrecht empfunden, während die Qualifikation der Gewinnweitergabe im Mitgliedergeschäft als Ausgestaltung des Förderprinzips hervorgehoben wird. Auf steuerrechtlicher Ebene ist der Förderauftrag kein steuerrechtliches Tatbestandsmerkmal, das die Zuführung von Überschüssen an die Mitglieder als eine Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts "Genossenschaft" bewertet.

1) Besondere Besteuerungsformen für die Genossenschaft

Zur Lösung des Konflikts zwischen genossenschaftlichem Förderprinzip und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften sind für die Genossenschaft eigene Besteuerungsformen entwickelt worden ¹⁾. Sie reichen im Ergebnis von der Forderung nach Steuerfreiheit der Genossenschaft und einer Besteuerung gleich der Personengesellschaft ²⁾ bis zur Sollgewinnbesteuerung ³⁾.

a) Der genossenschaftliche Verband als gewinnlose Verrechnungsstelle

Eine besondere steuerliche Behandlung mit dem Ziel der Steuerverschonung der Genossenschaft wird insbesondere damit begründet, daß sie nach ihrer gesellschaftsrechtlichen Aufgabe lediglich eine Verrechnungsstelle für ihre Mitglieder sei und daher nur kostendeckend arbeiten wolle ⁴⁾. Der Genossenschaft soll daher im körperschaftsteuerlichen Bereich neben "kapitalistischen Unternehmen" mit Gewinnmaximierung als Unternehmensziel die Stellung eines besonderen Unternehmenstyps eingeräumt werden mit hilfswirtschaftlichem oder gar "altruistischem" ⁵⁾ Charakter ⁶⁾. Das Erklärungszeichen "Genossenschaft" steht nach dieser Ansicht für ein nichtgewinnstrebiges Unternehmen. Gestützt wurde diese Meinung durch § 4 Abs. 2 der am 1.1.1977 außer Kraft getretenen Kartellsteuerverordnung vom 20.12.1941 ⁷⁾,

1) Vgl. die Darstellungen bei Klein, Aktuelle Fragen, S.35 ff; Stoll, Die Besteuerung der Genossenschaft; Gabriel, Die Problematik der Besteuerung von Genossenschaften; Kolbe, StuW 1949, Sp. 339.

2) Klein, Aktuelle Fragen, S. 53; Klusak, S. 21; Ritschl, S. 21; Stoll, S. 15; Bühler, Grundriß des Steuerrechts, S. 163; Zülw/Henze, S. 94.

3) Gabriel, aaO, S. 31.

4) Ritschl, Gutachten, S. 24 "Der Gewinn der Genossenschaft ist daher prinzipiell gleich null."; Kolbe, StuW 1949, Sp. 339.

5) Paulick, Warenrückvergütung, S. 20.

6) Klein, Aktuelle Fragen, S. 35/38; Weisser, FA 1951/52, S. 649/665.

7) RGBI I, S. 781

der alle Vermögenszuführungen an ihre Mitglieder bei den ansonsten gem. § 1 KartellStVO körperschaftsteuerpflichtigen Kartellen als abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannte. Die "Hilfsgesellschaftstheorie" wurde durch § 1 KartellStVO körperschaftsteuerlich bestätigt. Sie geht jedoch an der ökonomischen Realität vorbei. Die Genossenschaft hat schon immer erhebliches eigenbetriebliches Interesse entfaltet; sie disponiert selbständig nach ökonomischen Grundsätzen, kauft auf eigenes Risiko zur Lagerdisposition. Das Mitglied ist als Kunde vollkommen frei, ebenfalls nach ökonomischen Gesichtspunkten zu kaufen ¹⁾. Die Genossenschaft steht damit im Gegensatz zu den Kartellen, die in der Regel eine Andienungspflicht mit den Mitgliedern vereinbaren. Eine Kreditgenossenschaft muß das Zinsgefälle von ausgegebenen Darlehen zu hereingenommenen Darlehen kalkulieren, wie jede Privat- und Großbank, um sich aktiv dem Wettbewerb zu stellen. Die Genossenschaft muß Rücklagen bilden, um Investitionen zu tätigen und Konjunkturschwankungen auszugleichen. Der Gewinn der Genossenschaft kann daher nicht als "pseudogewinnstrebige Überschußmaximierung" erklärt werden ²⁾.

b) Typisierung der Bemessungsgrundlage

Die Kritiker der Hilfsgesellschaftstheorie haben allerdings angenommen, daß die Genossenschaft Gewinn erziele, dieser aber nicht insgesamt der Besteuerung zu unterwerfen sei. Man entdeckte die wirtschaftliche Bedeutung der Mitglieder-Kunden-Beziehung ³⁾, allerdings ohne ihren steuerrechtlichen Stellenwert in seiner

1) Gabriel, S. 10.

2) Klein, Aktuelle Fragen, S. 59.

3) Gabriel, S. 17.

eigenen Art eng zu umschreiben ¹⁾. Eine Gleichstellung der Besteuerung der Genossenschaft mit der Kapitalgesellschaft wurde daher als gleichheitswidrig empfunden ²⁾, weil die Doppelstellung Kunde - Mitglied dieser Gleichstellung widerspreche. Das Problem wurde unterschiedlich gelöst. Einerseits wurde eine Kombination der Besteuerung von Kapital und Umsatz als alleinige Besteuerungsgrundlage - unter Nichtbeachtung des genossenschaftlichen Gewinns - vorgeschlagen ³⁾, zum anderen wurde eine "Sollertragsteuer" erwogen ⁴⁾, die - basierend auf Marktpreisansätzen - eine Berechnungsgröße ermittelt und zu fiktiven Größen führt. Der genossenschaftliche Gewinn wird typisiert.

Neben rechtsstaatlichen und praktikablen Bedenken gegen die Gewinnfiktion ⁵⁾ wird der Gesellschafter-Kunden-Stellung als möglicher steuerrechtlicher Ansatzpunkt kein Augenmerk geschenkt. Um der steuerrechtlichen Beurteilung der Mitglieder-Kunden-Beziehung gerecht zu werden, muß die Bemessungsgrundlage in ihrer vorgefundenen Realität berücksichtigt werden.

c) Die Genossenschaft als Steuersubjekt

Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG ist die Genossenschaft unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Der Steuer-

1) Wie etwa im § 22 KStG.

2) Rauhe, S. 65; Gabriel, S. 3 und 31.

3) Schweizer Expertenkommission, zitiert nach Klein, Aktuelle Fragen, S. 35/42.

4) Gabriel, S. 31.

5) Ritschl, S. 21; Klein, Aktuelle Fragen, S. 35/36.

gesetzgeber sieht es als eine Selbstverständlichkeit an, daß die Genossenschaft Gewinne erzielt und diese an Mitglieder ausschüttet ¹⁾. Selbst die genossenschaftliche Seite ist zum Teil der Auffassung gewesen, daß die Bedenken, eine Genossenschaft als Gewerbebetrieb mit einem Unternehmensgewinn zu bezeichnen, im Steuerrecht keine Grundlagen haben ²⁾. Die Entscheidung des Steuergesetzgebers spricht gegen die Auffassung, daß die bei der Genossenschaft entstandenen rechnerischen Überschüsse aufgrund des Förderzwecks ohne steuerliche Erfassung auf die Mitglieder übergeleitet werden können ³⁾. Die Steuerpflicht folgt nicht allein aus der Tatsache, daß die Genossenschaft eine juristische Person ist und somit steuerlich so zu behandeln ist, wie alle übrigen juristischen Personen - insbesondere Kapitalgesellschaften ⁴⁾. Eine Genossenschaft muß Gewinn erzielen und Reserven ansammeln. Die Kapitalansammlung zum Mithalten im technischen Fortschritt ⁵⁾ weist nach, daß die selbständige Steuerpflicht der Genossenschaft nicht nur auf rechtstechnischen Erwägungen beruht. Deutlich wird das insbesondere bei der Gewerbesteuer. Gem. § 2 Abs. 2 GewStG ist die Genossenschaft der Gewerbesteuer unterworfen und damit kaufmännischen Unternehmen gleichgestellt. Es wird vom Gesetz festgestellt, daß die Genossenschaft "typischerweise einen Gewerbeertrag und zugleich ein Gewerbekapital" ⁶⁾ habe.

1) Kirchhof, Die Eigenständigkeit, S. 6.

2) Klein, Aktuelle Fragen, S. 35/37.

3) Stoll, S. 27.

4) So Wöhe, S. 272.

5) Bühler, S. 11.

6) Kirchhof, Die Eigenständigkeit, S. 6.

d) Durchbrechung dieses Prinzips

Der Grundsatz der unbeschränkten Steuerpflicht der Genossenschaft wird vermeintlich nicht aufrecht erhalten, sondern durch Sonderregelungen - z. B. § 22 KStG - durchbrochen ¹⁾. Die steuerrechtlichen Sonderregelungen lassen Wettbewerbsverzerrungen durch Besserstellung der Genossenschaften vermuten, insbesondere dort, wo Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in direkter Konkurrenz miteinander stehen. Hiergegen wird eingewandt, daß die Verpflichtung zur Förderung nach dem Genossenschaftsgesetz die Leistungsfähigkeit der Genossenschaft mindere ²⁾ und die Genossenschaft gegenüber den Kapitalgesellschaften kapitalmäßig benachteiligt sei, da kein festes Gesellschaftskapital zur Verfügung stehe ³⁾. Von betriebswirtschaftlicher Seite wird hinzugefügt, daß der Genossenschaftsbetrieb selbst kein Einkommen habe, da er nicht Subjekt, sondern Objekt der Mitgliederwirtschaften sei ⁴⁾. Der Gesetzgeber habe aber insoweit das personengesellschaftliche Merkmal der Genossenschaft richtig erkannt, indem er den wertmäßigen Umfang der Förderung, nämlich den im Mitgliedergeschäft erwirtschafteten und an die Mitglieder ausgeschütteten Überschuß, als genossenschaftliche Rückvergütung von der Körperschaftsteuer ausgenommen habe ⁵⁾. Daß diese Erklärungen kaum überzeugen können, wird deutlich, wenn man bedenkt, daß diese Lösungsansätze schon auf gesellschaftsrechtlicher Ebene umstritten sind. Die bei der Genossenschaft auftretende Mitglieder-Kunden-Identität ist ein steuerrechtlicher Qualifikations-

1) Hermann/Heuer, § 23 Anm. 5.

2) Zülów/Henze, S. 84.

3) Westermann, Neugestaltung, S. 77/85.

4) Klusak, S. 26.

5) Zülów/Henze, S. 95.

konflikt, weil nicht festgestellt werden kann, ob die Vermögenszuwendungen der Gesellschaft an das Mitglied in einem Fall Betriebsausgaben sind oder im anderen Fall Gewinnzuweisungen. Die Antwort auf die Frage, ob die Genossenschaft Gewinne oder nur Betriebsausgaben dem Kunden zuführt, hängt entscheidend von der steuerrechtlichen Charakterisierung der Geschäftsbeziehung zu dem mitgliedschaftlich gebundenen Kunden ab ¹⁾.

2) Konflikt zwischen Genossenschafts- und Kartellrecht

Neben besonderen Besteuerungsformen sollte der Genossenschaft ein kartellrechtlicher Sonderstatus zuteil werden, um der wettbewerbsrechtlichen Beurteilung des Mitglieder-Kunden-Verhältnisses gerecht zu werden.

a) Der vermeintliche Sonderstatus

Da die Genossenschaft als Überbetrieblicher Zusammenschluß die Förderung der Leistungsfähigkeit kleinerer und mittlerer Unternehmen am Markt bezweckt ²⁾, steht sie als Kooperationsform in besonderer Weise im Spannungsfeld zwischen Gesellschaftsrecht und Kartellrecht.

1) Kirchhof, Die Eigenständigkeit, S. 6.

2) Großfeld/Strümpell, S. 9; es soll hier nur die Einkaufsgenossenschaft als Unternehmensverbund untersucht werden.

aa) Die "fremdnützige" Organisation

Die Genossenschaft sei kein erwerbswirtschaftliches Unternehmen, sondern eine bedarfswirtschaftlich orientierte Selbsthilfe- und Existenzsicherungsorganisation ¹⁾. § 1 GWB sei lediglich für erwerbswirtschaftliche Unternehmen konzipiert. Neben dieser schon gesellschaftsrechtlich bedenklichen Argumentation wird wettbewerbspolitisch darauf hingewiesen, daß die Genossenschaft durch den Erhalt vieler kleiner und mittlerer Unternehmen den Wettbewerb fördere ²⁾ und zudem die Genossenschaft ein Gegengewicht zu großen Unternehmen als Nachfrager oder Anbieter darstelle ³⁾.

Die Genossenschaft als Einkaufszusammenschluß bewege sich in einem kartellfreien Raum ⁴⁾. Ob die Genossenschaft eine Wettbewerbsdämpfung oder -steigerung nach sich ziehe, ließe sich als Regelatbestand nicht nachweisen ⁵⁾. Die Einrichtung des genossenschaftlichen Unternehmens als fremdnützige Organisation ⁶⁾ solle aus der wettbewerbsrechtlichen Beurteilung herausgenommen werden.

bb) Entscheidung der Rechtsprechung

Namentlich die Rechtsprechung ist dieser Bestrebung entgegengetreten; Sie lehnt es ab, allein durch das Erklärungszeichen "Genossenschaft" die Anwendung des § 1 GWB auszuschließen ⁷⁾. Die Vorschrift des § 1 GWB

- 1) Schnorr von Carolsfeld, Genossenschaften und das Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen, S. 583/591; Uhlich, ZfgG 1978, S. 264/268.
- 2) So Großfeld/Strümpell, S. 17.
- 3) Westermann, Einkaufszusammenschlüsse und Kartellgesetzentwurf, S. 28.
- 4) Westermann, aaO, S. 20.
- 5) Vgl. Emmerich, Die Zulässigkeit der Kooperation, S. 12, insbes. S. 15 ff und im Vergleich dazu Großfeld/Strümpell, S. 17.
- 6) Sie dient der Kostenersparnis, vgl. Neumann, ZfgG 1977, S. 366/371.
- 7) BGH BB 1974, S. 1221 f "Elektrizitätsgenossenschaft".

könne nicht unanwendbar werden, weil die wettbewerbsbeschränkende Verpflichtung nach dem Genossenschaftsgesetz als zulässig zu erachten sei. Die Wahl der Rechtsform dürfe nicht zu einer Umgehung des Kartellrechts führen. Der grundsätzliche Vorrang des Genossenschaftsrechts vor dem Kartellrecht hat sich danach nicht bestätigt. Im Gegenteil: Kartellrecht kann Genossenschaftsrecht brechen ¹⁾. Die genossenschaftliche Seite hielt dem entgegen, daß dann die Genossenschaften "per definitionem" Kartelle sein müßten ²⁾. Gem.

§ 1 GenG seien die Genossenschaften Gesellschaften nicht geschlossener Mitgliederzahl, welche die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder mittels gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes bezwecken. Seien die Mitglieder Unternehmer, dann sei schon per se der § 1 GWB erfüllt ³⁾, wenn das Tatbestandsmerkmal der dadurch bezweckten Wettbewerbsbeschränkung schon allein in der Kooperation als erfüllt angesehen werde ⁴⁾. Mit der Aussage, § 1 GenG könne nicht als allgemeiner kartellrechtlicher Ausnahmetatbestand gelten ⁵⁾, wird der Widerspruch zwischen Kartellrecht und Genossenschaftsrecht nicht gelöst, sondern neu aufgeworfen. Der Kundenstellung der Genossenschaftsmitglieder wird dabei kaum Beachtung geschenkt, obwohl die Genossenschaft typischerweise in dieser Form handelt.

1) Sandrock, S. 11.

2) Neumann, ZfgG 1977, S. 366/367.

3) Meier, Genossenschaften als per-se-Kartelle?, ZHR 1978, S. 124.

4) Vgl. Emmerich, Die Zulässigkeit der Kooperation, aaO; vgl. dazu auch Baur, Genossenschaft und Kartellrecht, S. 497/499.

5) Vgl. BGH, aaO; Köhler, S. 132.

b) Die Mitglieder-Kunden-Stellung im Kartellrecht

Durch die Mitglieder-Kunden-Identität, die einerseits im Genossenschaftsgesetz selbst und andererseits in der Satzung ihren Ausdruck findet, wird das Wettbewerbsverhalten der Genossen untereinander und zur Genossenschaft selbst in besonderer Weise präjudiziert. Die Genossenschaft als Organisationstypus ist darauf angelegt, daß ihre Gesellschafter in der Regel Kunden sind. Das Kundenverhalten wird organisationsrechtlich gebunden und strahlt auf das Wettbewerbsverhalten der Mitglieder untereinander aus. Auch das Wettbewerbsrecht versucht, das Verhalten der Mitglieder zueinander als Unternehmer im Sinne des § 1 GWB wettbewerbsfördernd bzw. -erhaltend zu gestalten. Während das genossenschaftliche Organisationsrecht darauf angelegt ist, eine Koordination zu den Mitgliedern und der Mitglieder untereinander zu erreichen, um den typischerweise vorgenommenen Geschäftsablauf reibungsfrei zu gestalten, versucht das Wettbewerbsrecht, dieser Verhaltensordnung eine Grenze zu setzen, wenn die Verhaltenskoordination den Wettbewerb beschränkt. In diesem Punkt konkurrieren Gesellschaftsrecht und Kartellrecht. Das Kartellrecht wird den Zusammenschluß verbieten müssen, der den Wettbewerb beschränkt. Das Gesellschaftsrecht wird Vorrang haben müssen, wenn die typische, organisationsrechtliche Handlungsform und damit die Rechtsform generell gefährdet wird.

I I I . T e i l

Rechtsgeschichtliche Entwicklung des Genossenschaftswesens

Der nicht hinreichend konkretisierte "Förderauftrag" reicht sowohl im Steuerrecht wie im Kartellrecht zur Schaffung von Ausnahmetatbeständen zugunsten der Genossenschaft nicht aus. Der Förderbegriff wird zu umfassend verwandt, als daß er als Kollisionsregel für den Einzelfall gültig sein könnte. Wie sich in der Darstellung der rechtlichen Entwicklung des Genossenschaftsgesetzes und der Steuergesetze zeigen wird, sind wesentliche Argumentationsgrundlagen zum genossenschaftlichen Gesellschaftszweck - im besonderen zum Förderauftrag - von steuerrechtlichen Gesichtspunkten überlagert. Die für das Steuerrecht gedachte Argumentation ist zur gesellschaftsrechtlichen geworden, obwohl das Steuerrecht langfristig nur die Früchte des zivilrechtlich zweckmäßigen Handelns ernten kann. Gerade das Genossenschaftsgesetz als verhältnismäßig junges gesellschaftsrechtliches Organisationsgesetz zeigt an seinen markanten Punkten eine deutliche gegenseitige Einflußnahme von Steuerrecht und Gesellschaftsrecht. Sowohl bei seiner Entstehung als auch bei der umfassenden Reformierung traf das Genossenschaftsgesetz auf bestehende steuerrechtliche Vorschriften. Zum anderen hat die politische Lage des 19. Jahrhunderts zu bestimmten Formulierungen im Gesetzgebungsverfahren geführt, die später mit steuerrechtlichen Argumenten gerechtfertigt wurden, damit die Beibehaltung der Formulierungen des Genossenschaftsgesetzes garantierten ¹⁾.

1) Vgl. Materialien zur "Reform des Genossenschaftsrechts", S. 51-277.

A) Entstehung des Genossenschaftsgesetzes

Den Begründern des Genossenschaftsgesetzes kam es nicht auf die Darstellung einer von idealistischen Zielen geprägten gesellschaftsrechtlichen Sonderform an. Der Förderbegriff in seiner heutigen Bedeutung ist bei den Beratungen und in den Motiven der damaligen Gesetzgebung kaum angeklungen. Die Genossenschaft sollte vielmehr mit anderen Handelsgesellschaften wirtschaftlich gleichgestellt, keineswegs von diesen gesondert werden. Die Rechtsform der Genossenschaft wurde für einen Personenkreis entwickelt, der nicht kapitalanlegend tätig werden wollte ¹⁾. Die Strukturen der vom Gesetzgeber angebotenen Rechtsformen entsprachen nicht den Organisationsstrukturen der insbesondere von Schulze/Delitzsch propagierten Selbsthilfevereinen ²⁾.

I) Werdegang des Genossenschaftsgesetzes

Schulze/Delitzsch - seit 1861 Mitglied im Preußischen Abgeordnetenhaus - legte am 10.3.1863 als "Anwalt" (Vorstand) und im Auftrage des Allgemeinen Vereinstages dem Abgeordnetenhaus einen von ihm erarbeiteten Gesetzentwurf vor, nach welchem entsprechend den Vorschriften des Handelsgesetzbuches die Erwerbs- und Wirtschafts-

1) Mahlmann, S. 40.

2) Schulze/Delitzsch, Aktenstück Nr. 72, S. 362 ff.

genossenschaften als eigene Art der Gesellschaften durch Eintragung in ein Genossenschaftsregister die gleiche rechtliche Stellung wie die Handelsgesellschaften erwerben konnten ¹⁾. Dieser wurde in einem Landtagsausschuß beraten und verbessert, konnte aber wegen Auflösung des Hauses nicht mehr in das Plenum eingebracht werden. Mit dem Aktenstück Nr. 10 der Sitzungsgespräche des Herrenhauses 1866 brachte die Regierung ihrerseits am 2.2.1866 im Herrenhaus einen Gesetzentwurf ein. Dieser kam aber nicht zur Beratung, so daß Schulze/Delitzsch am 10.8.1866 wiederum seinen durch die Ausschußberatung modifizierten Entwurf in das Abgeordnetenhaus einbrachte. Er erklärte sich allerdings damit einverstanden, daß der hierfür eingesetzte Ausschuß vorrangig den Regierungsentwurf bei der Beratung zugrunde legte ²⁾. Mit dem Aktenstück Nr. 55 erstattete der Ausschuß dem Abgeordnetenhaus Bericht, worauf das Abgeordnetenhaus in den Sitzungen vom 17. und 18.12.1866 den in den Ausschußberatungen modifizierten Regierungsentwurf annahm ³⁾. Nach dem Bericht der 15. Kommission des Herrenhauses nahm auch das Herrenhaus nach einigen Änderungen - die auch vom Abgeordnetenhaus genehmigt wurden - den Regierungsentwurf an ⁴⁾. Der Gesetzentwurf wurde am 27.3.1867 vom König genehmigt und am 27.4.1867 in der Gesetzessammlung ⁵⁾ veröffentlicht.

1) Aktenstück Nr. 55, S. 3.

2) Aktenstück Nr. 55, S. 1 ff.

3) Verhandlung des Hauses der Abgeordneten 1866, Bd. 3, S. 1200-1230, 1255-1281.

4) Stenografische Berichte der Verhandlungen des Herrenhauses, Sitzung vom 4.-6.2.1867, S. 208, 213 ff.

5) S. 501.

II) Gründe für die Normierung

Bei dem von Schulze/Delitzsch angelegten Entwurf des Genossenschaftsgesetzes waren im wesentlichen drei Gründe ausschlaggebend. Zunächst erstrebten die Gründer genossenschaftliche Gesellschaften die Anerkennung der Genossenschaft als juristische Person. Zum zweiten sollte die Solidarhaftung der Mitglieder wesensbestimmend sein im Gegensatz zu den bisherigen juristischen Personen, um die Gläubiger der Gesellschaft zu schützen.

1) Verlangen nach eigener Rechtspersönlichkeit

Der ständige Wechsel im Mitgliederbestand bereitete der Genossenschaft als nicht rechtsfähigem Verein beim Betreiben eines Unternehmens besondere Schwierigkeiten. Nur die Mitglieder konnten als natürliche Personen fiduziarisch für den Verein Rechte erwerben ¹⁾. Die dem fortwährenden Wechsel unterworfenen Zahl der Mitglieder erforderte daher die Repräsentation durch einen Vorstand sowie bestimmte Formen der Willensäußerung durch Vollversammlungen, wie bei den Aktiengesellschaften ²⁾. Die auf Mitgliederwechsel angelegte Genossenschaft verlangte nach einer körperschaftlichen Rechtsform, um die eindeutige Zuordnung von Rechten zu gewährleisten, die insbesondere im prozessualen Bereich im Namen der Genossenschaft durchsetzbar sein sollten ³⁾. Der Geschäftsbetrieb auch der kleineren, nicht vom Handelsgesetzbuch anerkannten Genossenschaften war regelmäßig umfangreicher als der von "Handelsleuten von geringerem Geschäftsbetriebe" ⁴⁾. Daher benötigte

1) Schulze/Delitzsch, Aktenstück Nr. 72, S. 360;
Regierungsentwurf, Aktenstück Nr. 10, S. 24.

2) Aktenstück Nr. 55, S. 6.

3) Aktenstück Nr. 132, S. 3.

4) Aktenstück Nr. 55, S. 6.

die Genossenschaft die Rechte eines Kaufmanns. Nach Auffassung des Gesetzgebers sollte die Genossenschaft im Gegensatz zum Idealverein ausschließlich nach ökonomischen Grundsätzen im Privatrechtsverkehr tätig werden und daher durch die Gesetzgebung nur in das Handelssystem eingereiht werden ¹⁾. Das insgesamt körperschaftlich strukturierte Rechtskleid der Genossenschaft forderte daher die Anerkennung ihrer handelsrechtlichen Rechtspersönlichkeit.

2) Solidarische Haftung der Mitglieder und Schutz der Gläubiger

Die Rechtsform der AG hätte allerdings dem Streben nach staatlicher Konzessionierung der genossenschaftlichen Rechtsform als juristische Person genügen können. Die AG bietet den Vorteil der Anonymität, wenn die Mitglieder nicht gewillt sind, ihre ganze Kraft und ihr ganzes Vermögen dem Unternehmen zu widmen. Andererseits kann der Mitgliederbestand wechseln, ohne der Rechtspersönlichkeit der AG Abbruch zu tun ²⁾. Jedoch waren die angebotenen körperschaftlichen Rechtsformen für die geringe Kapitalkraft der "kleinen Leute" kaum erreichbar ³⁾. Die einzelne Aktie einer Kommanditgesellschaft auf Aktien durfte nicht unter 200 Reichstaler betragen ⁴⁾. Diesen Betrag konnten die Beölkungskreise mit einem niedrigen Einkommen nicht aufbringen. Daher war es notwendig, eine Gesellschaft ohne einen solchen Kapitalbedarf zu gründen. Die geringe Kapitalmenge erforderte umgekehrt die Haftung aller Mitglieder ⁵⁾. Eine Angleichung an die

1) Aktenstück Nr. 55, S. 3.

2) Aktenstück Nr. 55, S. 4.

3) Schulze/Delitzsch, Aktenstück Nr. 72, S. 362.

4) Schulze/Delitzsch, Aktenstück Nr. 72, S. 362.

5) Aktenstück Nr. 55, S. 5.

Haftungsregelung der OHG wurde abgelehnt, weil dann ein Mitglied unmittelbar vom Gesellschaftsgläubiger in Anspruch genommen werden konnte ¹⁾. Die Kreditwürdigkeit der Genossenschaft hätte sich nur nach den vermögenden Mitgliedern bestimmt ²⁾. Das Rechtsinstitut der "Solidarhaftung" der Gesamtheit der Mitglieder sollte die fehlende Kapitalbasis und die mangelnde Kreditwürdigkeit ausgleichen. Dieses Rechtsinstitut war bei der Beratung des Gesetzes im Preussischen Landtag ³⁾ umstritten.

Die Genossenschaften traten in ihrer zu schaffenden gesetzlichen Form in keiner Weise aus dem bisher schon vorgegebenen Bereich des Privatrechts heraus ⁴⁾. Die Rechtsform der Genossenschaft entstand bis auf die neue Sonderregelung der Solidarhaftung aus einer Kombination von Vorschriften über die OHG und der AG ⁵⁾. Die Genossenschaft war also mit den übrigen Gesellschaftsformen verwandt ⁶⁾. Sie wollte keine Privilegien erhalten, sondern nur in das bestehende Handelssystem eingereiht werden ⁷⁾. Die Genossenschaft ist bereits in der Gründerzeit gewerblich orientiert.

- 1) Schulze/Delitzsch, Aktenstück Nr. 72, S. 363.
- 2) Abgeordneter Schulze/Delitzsch zur Solidarhaft, Stenografischer Bericht des Hauses der Abgeordneten, 46. Sitzung am 18.12.1866, Bd. 3, S. 1264.
- 3) Vgl. Stenografischen Bericht des Hauses der Abgeordneten, 46. Sitzung am 18.12.1866, Bd. 3, S. 1251 ff.
- 4) Aktenstück Nr. 55, S. 5.
- 5) Schulze/Delitzsch, Aktenstück Nr. 72, S. 363; Aktenstück Nr. 55, S. 4.
- 6) Schulze/Delitzsch, Aktenstück Nr. 72, S. 363.
- 7) Aktenstück Nr. 55, S. 3.

3) Erwerbswirtschaftliche Ziele der Genossenschaft

Die genossenschaftliche Rechtsform wurde nicht wegen fehlender Gewinnorientierung im Vergleich zu anderen Unternehmen oder des Umfangs des getätigten Nichtmitgliedergeschäfts geschaffen, sondern um Gläubigerschutz, Solidarhaftung und Rechtspersönlichkeit der Genossenschaft zu erreichen. Eine Gewinnorientierung ist ihr nicht abgesprochen worden. Auch sollte ihre Geschäftstätigkeit nicht auf den Mitgliederkreis beschränkt werden. Die Genossenschaft wurde als Kapitalgesellschaft der kleinen Leute in das bestehende Wirtschaftssystem eingebettet, um den unteren Schichten der Bevölkerung eine Teilhabe an der wirtschaftlichen Expansion zu ermöglichen ¹⁾. Schulze/Delitzsch geht in seiner Rede vor dem Abgeordnetenhaus am 18.12.1866 sogar so weit, daß er die AG als Kapitalgenossenschaft und die Genossenschaft als Personalgenossenschaft bezeichnet, sie auf eine Stufe stellt und den Unterschied in der Bereitstellung des haftenden Kapitals sieht. Schulze/Delitzsch setzt der Genossenschaft langfristig das Ziel, sich mit zunehmender Entwicklung zu einer Kapitalgenossenschaft "aufzuschwingen" ²⁾. Damit ist der Genossenschaft als Unternehmensform im juristischen Sinn keine andere Zielfunktion beigegeben worden als jeder anderen Handelsgesellschaft. Der Zweck der Genossenschaft als einer ihrem Typus nach auf den Mitgliederkreis zu beschränkenden und damit nicht gewinnorientierten Unternehmung ist aus der Historie der Genossenschaftsgesetzgebung nicht herzuleiten. Die Genossenschaft ist vom Gesetzgeber als Handelsgesellschaft mit verbilligtem Kapitalanteil und einer solidarischen Haftung geplant, im übrigen war sie anderen Handelsgesellschaften in der geschäftlichen Zielsetzung gleichgestellt.

- 1) Stenogr. Berichte der Verhandl. des Herrenhauses, 25. Sitzung v. 5.2.1867, Bd. 1, S. 370 ff, (Dr. Baumstark).
- 2) Stenogr. Berichte der Verhandl. des Abgeordnetenhauses, 46. Sitzung am 18.12.1866, Bd. 3, S. 1263.

B) Geschichtliche Entwicklung der Genossenschaftsbesteuerung

Die Entwicklung des Genossenschaftssteuerrechts war nicht nur von dem Streit um die Rückvergütung bestimmt ¹⁾, sondern auch von Überlegungen zur subjektiven Steuerbefreiung im ertragsteuerlichen Bereich. Um dem steuerrechtlichen Problem der Mitglieder-Kunden-Beziehung aus dem Weg zu gehen und der Zwiespältigkeit der genossenschaftlichen Rechtsform als Mischform von kapitalgesellschaftlichen und personalgesellschaftlichen Normen gerecht zu werden, schien die subjektive Steuerbefreiung die am wenigsten angreifbare Lösung zu sein.

I) Von der Gewerbesteuer- zur Ertragsteuerfreiheit

Vor dem Jahre 1891 waren die juristischen Personen und damit die Genossenschaften als nichtphysische Personen von der Einkommenbesteuerung ausgenommen ²⁾. Allerdings sahen sich die Genossenschaften in der Zeit vor ihrer "Legalisierung" im Jahre 1867 ³⁾ dem ständigen Versuch ausgesetzt, der Gewerbesteuer unterworfen zu werden, da eine besondere Regelung für sie nicht bestand ⁴⁾. Dagegen wehrten sich die Genossenschaften erfolgreich und machten geltend, sie betrieben kein Gewerbe, sondern dienten nur den Interessen ihrer Mitglieder, da sie nicht mit außenstehenden Personen in Geschäftsverkehr treten würden und nicht auf Erwerb ausgerichtet wären ⁵⁾. Der Streit um die Gewerbesteuer ⁶⁾

-
- 1) Kirchhof, Die Eigenständigkeit, S. 9.
 - 2) Nitschke, S. 13; Fernow, EStG v. 24.6.1891, S. 9.
 - 3) GS 1867, S. 501.
 - 4) Vgl. §§ 1 - 5 b Pr. GewStG v. 30.5.1820, abgedruckt bei Schanz, FA 1886, S. 220 und 245; vgl. dazu auch Schulze/Delitzsch, Entwicklung des Genossenschaftswesens in Deutschland, S. 323 f.
 - 5) Kleinwächter, FA 1886, S. 55/134; Reskript der obersten Steuerbehörde (Preußen) v. 16.8.1861, abgedruckt bei Schanz, FA 1886, S. 220/246.
 - 6) Vgl. Kirchhof, Die Eigenständigkeit, S. 9.

begann, um einer schon zu diesem Zeitpunkt vermuteten Bevorzugung der Genossenschaft im Wettbewerb gegenüber anderen Unternehmen ¹⁾ entgegenzutreten. Daher wurde als sekundäre, wirtschaftlich beschränkende Maßnahme auf eine strenge Einhaltung des Mitgliedergeschäftes geachtet, die von den Genossenschaften als Einengung ihrer ökonomischen Bewegungsfreiheit aufgefaßt wurde ²⁾. Durch Anweisung des preußischen Finanzministers ³⁾ wurde die Gewerbesteuerpflicht generell für solche Genossenschaften angeordnet, deren Nichtmitgliedergeschäfte schlecht überprüfbar waren ⁴⁾.

Mit der Reform des Preußischen Einkommensteuergesetzes im Jahre 1891 wurde die Besteuerung der juristischen Personen eingeführt, nachdem lange über Steuerpflicht der nichtphysischen Personen wegen der Doppelbesteuerung von Gesellschaft und Gesellschafter gestritten worden war ⁵⁾. Die "Körperschaftsteuer" wurde zunächst noch als Ergänzungssteuer der Einkommensteuer angelegt. Mit der zunehmend feststellbaren

-
- 1) Hier insbesondere die Konsumgenossenschaften und Kreditgenossenschaften, vgl. Reskript des preußischen Finanzministers v. 28.7.1868, bei Schanz, FA 1886, S. 220/247; Lewald, Die direkten Steuern im Großherzogtum Baden, FA 1886, S. 309/352.
 - 2) Schanz, FA 1886, S. 220/251-254.
 - 3) Reskript v. 5.8.1885, bei Schanz, FA 1886, S. 220/254.
 - 4) Konsumgenossenschaften mit offenem Laden und Kreditgenossenschaften.
 - 5) Vgl. Nitschke, S. 13; Motive zum Preußischen Einkommensteuergesetz v. 24.5.1891, FA 1890, S. 263; Fuisting, Die Einkommensbesteuerung der Zukunft in Anknüpfung an das Preußische Einkommensteuergesetz 1909, S. 11, vertrat die Auffassung, daß juristische Personen überhaupt kein Einkommen haben könnten; Schäffle, Die Steuern BT, 1887, S. 101, trat für die Doppelbesteuerung ein.

Inkongruenz zwischen Teilhabern und ihren Gesellschaftern setzt sich eine Differenzierung der Einkommensbegriffe und die Doppelbesteuerung durch ¹⁾. Die Doppelbesteuerung ²⁾ wurde in Preußen dadurch gemindert, daß 2,5 % des eingesetzten Aktienkapitals oder der gezeichneten und eingezahlten Genossenschaftsanteile von der Einkommensteuer freiblieben ³⁾.

Die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften waren nach dem Einkommensteuergesetz vom 24.6.1891 von der Einkommensteuer befreit, soweit ihr Geschäftsbetrieb nicht über den Mitgliederkreis hinausging. Entsprechend einer damaligen wirtschaftlichen Betrachtungsweise galt dies gem. § 1 Nr. 5 EStG nicht für Konsumgenossenschaften, die einen offenen Laden unterhielten.

Soweit das Nichtmitgliedergeschäft tatsächlich ausgedehnt wurde, war die Genossenschaft wie eine Aktiengesellschaft unbeschränkt subjektiv steuerpflichtig ⁴⁾. Der Grund für die dann eintretende

1) Rasenack, S. 33.

2) Es wird zwischen Thesaurierung und Ausschüttung nicht unterschieden.

3) Vgl. § 16, Pr. EStG v. 24.6.1891.

4) Vgl. Maatz/Jakobi, Handwörterbuch der Preußischen Einkommensteuer und Ergänzungssteuer, 1915, Sp. 525; Mrozek, Handkommentar zum Preußischen Einkommensteuergesetz, 1914, § 1 Anm. 26 d; Fuisting/Strutz, EStG, 1915, § 1 Anm. 45, 7 a; Fernow, EStG, 6. Aufl. 1907, § 1 Anm. 1 a, allerdings mit der Beschränkung, daß auch ein statutenmäßiges Verbot des Nichtmitgliedergeschäfts angeordnet sein muß.

Steuerpflicht wurde in der damaligen Kommentierung und Rechtsprechung im Anschluß an eine Entscheidung des Berliner Kammergerichts ¹⁾ darin gesehen, daß die Genossenschaft Geschäfte mit Nichtmitgliedern abschloß, die sie an sich nach dem Gegenstand des Unternehmens nur mit Mitgliedern tätigen sollte, die Genossenschaft also Gewinne "von außen" erzielte ²⁾.

Für die subjektive Einkommensteuerbefreiung wird die gleiche Begründung verwendet wie für die Gewerbesteuerbefreiung. Die Genossenschaft - in ihrer Tätigkeit auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränkt - betreibe kein Gewerbe und habe kein eigenes Einkommen ³⁾. Die Dividenden der Genossenschaften seien nichts anderes als die Zurückgewährung von zu hohen Aufschlägen auf die Preise der von den Genossenschaften den Mitgliedern geleisteten Dienste ⁴⁾. Da niemand von sich selber einen Gewinn erzielen könne, dürfe die vom Gesetz vorgesehene Doppelbesteuerung die Genossenschaft nicht treffen ⁵⁾. Die Gewinnerzielung sei nicht Selbstzweck, sondern ein der Förderung der Mitglieder untergeordneter Nebenzweck ⁶⁾.

1) KGJ 18, 27.

2) Mrozek, Handkommentar z. Pr. EStG, 1914, Anm. 26 f; Fuisting/Strutz, aaO, § 1 Anm. 45, 7 b; Pr. OVG StSt E 7, S. 235/240; zum Mitgliedergeschäft entwickelt sich eine umfangreiche Rechtsprechung: Nach Pr. OVG StSt E 1, S. 300/310 erhält die Genossenschaft im Falle des Hinausgehens über den Kreis der Mitglieder den Charakter einer Erwerbsgesellschaft; zur Steuerschädlichkeit von Nichtmitgliedergeschäften vgl. Pr. OVG StSt E 6, S. 234 und weiter verschärfend 7, S. 235; Pr. OVG StSt E 15 S. 301/307; Pr. OVG StSt E 17, S. 254/261.

3) Wernicke, FA 1898, S. 212/213-

4) Wernicke, S. 212/217.

5) AaO, S. 212/256.

6) AaO, S. 212/229

Nur im Falle des Hinausgehens über den Kreis der Mitglieder sei eine Besteuerung des im Nichtmitgliedergeschäft erwirtschafteten Ertrags vertretbar ¹⁾.

II) Subjektive Steuerbefreiung unter dem Druck des Wettbewerbs

Mit der wachsenden wirtschaftlichen Bedeutung trat die Genossenschaft in Deutschland um die Jahrhundertwende ²⁾ zunehmend in Wettbewerb mit Unternehmen des gleichen Geschäftszweiges. Die Mitwettbewerber machten den bedeutendsten Genossenschaften - den Konsumvereinen - die eingeräumten Steuervorteile streitig.

Das Steuerrecht hatte in einer Zeit fehlender kartell- und wettbewerbsrechtlicher Regelungen eine besondere wettbewerbsrechtliche Bedeutung. Mit der Novelle vom 19.6.1906 zum Preußischen Einkommensteuergesetz wurde die subjektive Steuerpflicht für Konsumgenossenschaften eingeführt. Gem. § 1 Nr. 5 EStG 1906 waren nun eingetragene Genossenschaften "zum gemeinsamen Einkauf von lebens- oder hauswirtschaftlichen Bedürfnissen im großen und Absatz im kleinen, auch wenn ihr Geschäftsbetrieb nicht über den Kreis ihrer Mitglieder" hinausging, steuerpflichtig. Zweck der Einführung der Steuerpflicht war, die Genossenschaften zu besteuern, die in unmittelbarer Konkurrenz zu Kleingewerbebetrieben standen und ihnen die Kundschaft entzogen ³⁾. Damit wurde das

1) AaO, S. 212/220.

2) Vgl. die Angaben bei Feitelberg, S. 655/805.

3) Fuisting/Strutz, Einkommensteuer 1915, § 1 Anm. 47 E.

Verbot des Nichtmitgliedergeschäfts durch das Genossenschaftsgesetz von 1889 in § 8 Abs. 2 ¹⁾ durch steuerrechtliche Vorschriften ergänzt, um eine vermeintliche Gleichartigkeit der Wettbewerbslage herzustellen. Mit zunehmender Wichtigkeit der Genossenschaft als Geschäftsbetrieb wurde ihre zunächst erstrittene Gewerbesteuerfreiheit kritischer betrachtet. Mit der Neufassung des Preußischen Gewerbesteuergesetzes vom 24.6.1891 ²⁾ waren gem. § 5 Abs. 1 GewStG 1891 die Genossenschaften nur dann von der Gewerbesteuer befreit, wenn sie ihren Verkehr auf die Mitglieder beschränkten, keinen Gewinn unter die Mitglieder verteilten und jede Verteilung des aus dem Gewinn angesammelten Vermögens unter die Genossen für den Fall der Auflösung der Genossenschaft ausschlossen. Da die Überschußverteilung nach der Höhe der Mitgliederanteile regelmäßig als Gewinnverteilung angesehen wurde ³⁾, versuchte man, den Überschuß zumindest über einen Rabatt an die Mitglieder als sogenannten Kundengewinn abzubauen. Die Rechtsprechung anerkannte den Rabatt als steuerlich abzugsfähig ⁴⁾. Die Steuerbefreiungsvorschriften waren allerdings so streng, daß die Genossenschaften häufig mit ihren Rechtsbeschwerden gegen eine angeordnete Gewerbesteuerpflicht scheiterten ⁵⁾. Insbesondere die Kreditgenossenschaften waren nun in jedem Fall gewerbesteuerpflichtig ⁶⁾, da eine Umsatzdividende bei ihnen nicht ausgezahlt wurde, um ihre wohlhabenden Kunden nicht zu

1) Vgl. dazu oben S. 82.

2) GS, S. 205

3) Vgl. Pr. OVG StSt E 9, S. 404; 9, S. 408.

4) Pr. OVG StSt E 3, S. 381; 13, S. 405; 14, S. 413; 14, S. 423; 48, S. 61.

5) Vgl. Pr. OVG StSt E 3, S. 381/383; 9, S. 404/407.

6) Wernicke, FA 1898, S. 229.

verlieren ¹⁾. Damit ging der Gesetzgeber zum erstenmal davon aus, daß ein Teil der Genossenschaften einen gewöhnlichen Gewerbebetrieb führte.

Nach dem Ersten Weltkrieg werden in Preußen gewerbesteuerliche Vorschriften für die Genossenschaften neu gefaßt. Durch die Verordnung vom 23.11.1923 über die vorläufige Neuregelung der Gewbesteuer ²⁾ in Fassung vom 16.2.1924 ³⁾ wird in Preußen die allgemeine Gewerbesteuerpflicht für Genossenschaften eingeführt, auch wenn sie ihren Geschäftsbetrieb auf den Kreis ihrer Mitglieder beschränken ⁴⁾. Nach § 5 Abs. 2 Satz 3 GewVO wird die Rückvergütung bei den Konsumgenossenschaften nur in Höhe von 5 % des vorher vereinbarten Kaufpreises als Betriebsausgaben anerkannt, gleichgültig, ob diese an Mitglieder oder Nichtmitglieder gezahlt werden. Die Entscheidung des Gesetzgebers knüpft an die Rechtsprechung des Preußischen Oberverwaltungsgerichts an ⁵⁾.

In der Beratung zum Entwurf der Verordnung war zunächst der § 5 des bisherigen Gewerbesteuergesetzes 1891 in der Verordnung von 1923 übernommen worden. Danach sollten die Genossenschaften steuerbefreit sein, wenn sie keinen Gewinn verteilten und den Verkehr auf die Mitglieder beschränkten. Dies stieß bei der Beratung der Ergänzungsverordnung 1924 auf die Ablehnung der bürgerlichen Parteien, die die Genossenschaft mit anderen Unternehmen gleichgestellt wissen wollten. Die bürgerlichen Parteien konnten sich durchsetzen ⁶⁾.

1) Schanz, FA 1886, S. 220/225.

2) GS, S. 519.

3) GS, S. 109.

4) Vgl. § 1 Abs. 3 GewStVO 1923.

5) Pr. OVG StSt E 6, S. 386.

6) Hog/Arens, Die Preußische Gewerbesteuer, 1924, S. 63.

Kommentiert wurde die Gewerbesteuerpflicht mit dem Hinweis, daß der Genossenschaft mit dieser Art der Besteuerung zwar "Gewalt angetan" sei. Sie mache jedoch dem freien Gewerbe Konkurrenz und daher sei eine Steuerbefreiung nicht zu rechtfertigen ¹⁾. Damit wird endgültig festgestellt - wenn auch mit Hinweis auf die Konkurrenzlage zu gewerblichen Unternehmen - daß die Genossenschaft typischerweise einen Gewerbebetrieb unterhält. Das Gewerbesteuerrecht von 1923 umschreibt zutreffend die wirtschaftliche Funktion der Genossenschaft, die im gesellschaftsrechtlichen Bereich noch auf Jahre hinaus bestritten wird.

III) Beginn der subjektiven Steuerpflicht

Ebenso wie andere Gesellschaftsformen konnte sich die Genossenschaft der Entwicklung einer eigenen Ertragsteuer - nämlich der Körperschaftsteuer - nicht widersetzen.

Mit dem Ende des Ersten Weltkrieges und der Gründung der Weimarer Republik geht die Steuerhoheit bezüglich der Einkommensteuer auf das Reich über. Von der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung wird das Körperschaftsteuergesetz verabschiedet ²⁾, nachdem auch hier darüber gestritten worden war, ob eine zusätzliche Besteuerung der juristischen Person und damit die Doppelbesteuerung erforderlich sei. Die Doppelbesteuerung wurde in der amtlichen Begründung damit gerechtfertigt, daß nicht dasselbe Wirtschaftssubjekt mehrfach von derselben Steuer getroffen, sondern nur die besondere materielle Leistungsfähigkeit der Körper-

1) Hog/Arens, Die Preußische Gewerbesteuer, 1924, S. 26.
2) KStG v. 30.3.1920, RGBI I, S. 393.

schaft berücksichtigt werde ¹⁾. Außerdem rechtfertige gerade die Inkongruenz zwischen Teilhaber und Körperschaft und die damit einhergehende Wirtschaftsemanzipation von den Zweckvorgaben der Einzelperson eine gesonderte Besteuerung der Körperschaft ²⁾. Damit rückte die Genossenschaft als Steuersubjekt mehr aus dem Licht der steuerlichen Betrachtung; ihre Handlungsform trat in den Vordergrund. Durch die allgemeine und abstrakte Fassung der subjektiven Steuerpflicht ³⁾ waren die Genossenschaften nunmehr subjektiv steuerpflichtig. Allerdings sah § 4 KStG 1920 einige objektive Steuerbefreiungen vor. Danach brauchten die nicht auf den Mitgliederkreis beschränkten Genossenschaften nur Einkünfte aus Grundbesitz, Kapitalvermögen und Gewerbebetrieb zu versteuern. Steuerfrei blieben alle sonstigen Einkünfte, soweit diese im Einkommensteuergesetz benannt waren.

Die Genossenschaften, die ihren Geschäftsbetrieb auf ihre Mitglieder beschränkten, waren allerdings hinsichtlich ihrer Einkünfte aus dem genossenschaftlichen Betrieb gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG 1920 steuerfrei. Sie mußten nur die Einkünfte aus Grund- und Kapitalvermögen versteuern, soweit dieses nicht Betriebsvermögen des gemeinschaftlichen Betriebes war ⁴⁾. Das Körperschaftsteuergesetz 1920 bot allerdings keine besondere Darstellung der Mitglieder-Kunden-Beziehung in der Genossenschaft und ihre Auswirkungen auf deren Gewinn,

1) Begründung zum Entwurf des Körperschaftsteuergesetzes 1920, abgedruckt bei Geiler, KStG v. 1920, S. 215; Rasenack, S. 88.

2) Begründung zum Entwurf des Körperschaftsteuergesetzes, Geiler, KStG v. 1920, S. 215.

3) Vgl. dazu Rasenack, S. 73 zu § 1 KStG 1920.

4) Geiler, KStG 1920, S. 183.

insbesondere für die Genossenschaften, die sich nicht auf den Mitgliederkreis beschränkten. Zunächst war in die Vorschrift über das steuerbare Einkommen der Körperschaften (§ 3 KStG - Entwurf 1920) ein Satz eingefügt worden, nach dem die Rückvergütung der Konsumgenossenschaften zum Einkommen zählte. Dazu wurde in der Begründung des Entwurfs ausgeführt ¹⁾, daß der Begriff des Einkommens der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften eine wesentliche Erweiterung erfahre, wenn zum steuerbaren Einkommen nunmehr auch die Beträge zählten, die als Rückvergütungen oder Umsatzdividende an die Mitglieder gezahlt würden. Da die Genossenschaft nur bezwecke, den Erwerb und die Wirtschaft ihrer Mitglieder zu fördern, sei die Verteilung von Geldern eine Überschußverteilung und damit eine Gewinnausschüttung. Diese Ansicht konnte sich nicht durchsetzen. Der Passus wurde in einer Ausschlußberatung gestrichen ²⁾.

Der Gesetzgeber versuchte durch § 12 Abs. 2 KStG 1920 das Problem der Mitglieder-Kunden-Identität bei der Genossenschaft über eine Steuerbefreiung der Gewinnausschüttung zu lösen: Während andere Gesellschaften wegen der hohen Ausschüttungssteuer die über den Normalausschüttungsbetrag (3 % des Stammkapitals) hinausgehenden Beträge einbehielten ³⁾, konnten die Genossenschaften ohne Bedenken Gewinnausschüttungen vornehmen. In der Begründung zum Körperschaftsteuergesetz ⁴⁾ wurde ausgeführt, daß die progressive Staffelung der "Ausschüttungssteuer" bei den Genossenschaften unangebracht sei, da "Leistungsfähigkeit und Rentabilität" bei dieser Gesellschaftsform keine Rolle spielten.

1) Geiler, KStG 1920, S. 221.

2) Evers, Kommentar zum KStG v. 30.3.1920, 1923, § 4 Anm. 3.

3) Rasenack, S. 91.

4) Geiler, KStG 1920, S. 217.

Das Körperschaftsteuergesetz vom 8.4.1922 ¹⁾ dehnte die objektive Steuerbefreiung auf die als Genossenschaftszentralen wirkenden Aktiengesellschaften oder GmbH's aus. Damit schenkte der Gesetzgeber der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des Unternehmens im Steuerrecht größere Aufmerksamkeit. Gleichzeitig wurde das Steuerrecht wiederum als "ordnungspolitisches Instrument" eingesetzt, indem die Steuervergünstigung gem. § 4 KStG 1922 nur auf die Genossenschaften Anwendung fanden, die - neben der Beschränkung auf den Mitgliederkreis - einem Revisionsverband angehörten, obwohl § 59 GenG 1889 ²⁾ auch die Bestellung eines vom Registergericht anerkannten Revisors zuließ ³⁾. Die Ausgestaltung des Genossenschaftsbetriebes wurde beeinflusst ⁴⁾, um die Organisation des Genossenschaftswesens umzugestalten ⁵⁾. Zudem mündeten die durch die Steuergesetze herbeigeführten Verhältnisse in eine Änderung des Genossenschaftsgesetzes ⁶⁾.

1) RGBl I, S. 472.

2) RGBl I, S. 55/59.

3) Vgl. Friedel, Die Besteuerung der eingetragenen Genossenschaft, Diss. Berlin 1934, S. 27.

4) Evers, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz v. 30.3.1920, § 4 Anm. 13.

5) Fuchs, KStG 1925, Berlin 1925, § 4 Anm. 3 und Rosendorff, KStG v. 10.8.1925, § 4 Anm. 4 b, verstanden diese Maßnahme als gegen das "wilde" Genossenschaftswesen gerichtet.

6) Gem. § 54 erfolgt die Prüfung nur durch Revisionsverbände, vgl. Gesetz zur Änderung des Genossenschaftsgesetzes vo. 30.10.1934, RGBl I, S. 1077 und die Verordnung über das Inkrafttreten vom 4.12.1934, RGBl I, S. 1227.

Durch das Körperschaftsteuergesetz vom 10.8.1925 setzte der Gesetzgeber die steuerliche Angleichung der auch nichtmitgliederbedienenden Genossenschaften an die übrigen juristischen Personen fest. Die objektiven Steuerbefreiungen wurden gegen eine Tarifstaffelung ¹⁾, je nach erzielter Einkommenshöhe, ausgetauscht. Alle Teilnehmer am wirtschaftlichen Wettbewerb sollten den gleichen Bedingungen unterworfen sein ²⁾. Neben den steuerlichen Erleichterungen der Genossenschaftszentralen, gleich welcher Rechtsform ³⁾, wurde die typische genossenschaftliche Handlungsweise unabhängig von ihrer Rechtsform zunehmend beachtet. Gem. § 4 Abs. 2 Ziff. b KStG 1925 konnte der Reichsminister der Finanzen andere Gesellschaftsformen den Genossenschaften gleichstellen, die ihnen wirtschaftlich ähnlich waren. "Steuervergünstigungen" aufgrund typisch genossenschaftlicher Handlungsweise waren nicht mehr auf die Rechtsform der Genossenschaft beschränkt.

Die Rechtsprechung und Literatur nach 1925 versucht, die gewerbesteuerliche Lösung systemkonform auf die ertragsteuerliche Behandlung der mitgliederbeschränkten Genossenschaft zu übertragen. Die Ansicht von Gesetzgeber und Rechtsprechung, eine auf den Mitgliederkreis beschränkte Genossenschaft stelle keinen Gewerbebetrieb dar ⁴⁾, kritisierten andere Steuergerichte und die

- 1) Angefangen von 10 % bis zu 20 % bei einem jährlichen Einkommen bis zu 50 000,-- RM, wenn die Summe der Geschäftsanteile 50 000,-- RM nicht überstieg, vgl. dazu Kloeber, DStZ 1930, S. 320.
- 2) Rosendorff, Das Körperschaftsteuergesetz v. 10.8.1925, § 4 Anm. 4 b.
- 3) Kennerknecht, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz v. 10.8.1925, § 4 Anm. 28; Rosendorff, aaO, § 4 Anm. 4 c; Mirre, KStG v. 10.8.1925/1927, § 4 Anm. 8: Es wurde entgegen RFH E 15, S. 121/123, die an sich steuerschädliche Ausdehnung des Geschäftsbetriebes auf Nichtmitglieder zugelassen.
- 4) RFH E 3, S. 326; 15, S. 347.

Literatur ¹⁾: Die Genossenschaft sei selbst Unternehmer mit eigener Firmierung, Betriebsvermögen, Geld und Warenvorräten. Durch Ankauf und Verkauf von Waren sei sie nach außen hin ein Handelsunternehmen wie jeder andere Gewerbebetrieb. Sie schaffe Waren an zum Zwecke der Weiterveräußerung, gleichgültig, ob sie den Verkauf auf die Mitglieder beschränke. Insofern sei sie als selbstständiges Wirtschaftssubjekt nicht von anderen Handelsbetrieben zu unterscheiden und damit steuerpflichtig ²⁾. Da dieser Kritik der Gesetzgeber zu diesem Zeitpunkt noch nicht nachgab, verfuhrten die obersten Steuergerichte noch strenger bei der Festlegung des Mitgliedergeschäfts ³⁾. Während früher nach einem Urteil des Pr. OVG vom 14.6.1911 ⁴⁾ ein regelmäßiges und gewerbsmäßiges Nichtmitgliedergeschäft notwendig gewesen war, um die allgemeine Steuerpflicht der Genossenschaft zu begründen, reichte nun schon ein einziges Geschäft mit einem Nichtmitglied aus ⁵⁾. Im Interesse der "Reinhaltung der Genossenschaft" ⁶⁾ sollten dritte Personen an den Zwecken und den dabei zu erwartenden Vorteilen nicht teilnehmen ⁷⁾. Der Einkauf von Materialien von Nichtmitgliedern sollte nur der Aufrechterhaltung des genossenschaftlichen Betriebes dienen ⁸⁾. In einer Entscheidung des Reichsfinanzhofes ⁹⁾ wurde ausgeführt, daß die Genossenschaft dem Einzelhandel durch Nichtmitgliedergeschäfte den Verdienst wegnehme und daher diesem steuerlich gleichzustellen sei. Mit dieser Begründung hatte sich die Rechtsprechung einem vordergründigen Argument zugewandt und damit von dem ursprünglichen Gedanken zur subjektiven Steuerbefreiung entfernt.

- 1) Vgl. Evers, KStG 1925/27, § 11 Anm. 97.
- 2) Schilling, FA 1921, S. 109/115, befürwortet aber einen ermäßigten Steuersatz, S. 250; Helpenstein, Vierteljahresschrift für Steuer- u. FR 1933, S. 85/109.
- 3) RFH, StuW 1929, Nr. 282.
- 4) StSt E 15, S. 303.
- 5) Henze, DStZ 1937, S. 927/929.
- 6) Helpenstein, aaO, S. 93.
- 7) RFH E 23, S. 103.
- 8) RFH RStB1 1928, S. 214; 1931, S. 654; RFH E 25, S. 79.
- 9) RFH E 33, S. 181/283.

IV) Der Gewinn als steuerrechtlicher Betrachtungsgegenstand

Die anhaltende Kritik an der Genossenschaftsbesteuerung führte 1939 endgültig zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht aller Genossenschaften. Die Subjektsanalyse wandelte sich zur Steuergegenstandsanalyse ¹⁾, in dem nicht das Steuersubjekt "Genossenschaft" einer Prüfung unterzogen wird, sondernder erzielte Gewinn.

Die Steuergegenstandsanalyse ergibt sich jedoch noch nicht aus dem Gesetz unmittelbar, sondern aus einer Verordnung zum betreffenden Gesetz. Der Gesetzgeber hatte seit 1933 häufig und unmittelbar lediglich aus wirtschafts- und gesellschaftspolitischen Gründen in die einzelnen Steuerarten eingegriffen und deren begriffstechnischen Apparat umgestaltet. Während bisher systematisch-dogmatische sowie verwaltungstechnische Gesichtspunkte den Vorrang besessen hatten, legte es die Nationalsozialistische Regierung von vornherein darauf an, in die Steuergesetzgebung, gegebenenfalls auch aus ausschließlich wirtschaftspolitischen und somit vom individuellen Steuersubjekt durchaus unabhängigen Gründen, einzugreifen ²⁾.

In das Körperschaftsteuergesetz 1934 wurde für den RMF eine Ermächtigungsnorm eingefügt, nach der der RMF für bestimmte Gruppen von Genossenschaften die Besteuerungsgrundlagen durch eine Durchführungsverordnung festlegen konnte, um alternativ die Befreiung von der Körperschaftsteuer oder die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes oder die Ermittlung des Ein-

1) Kirchhof, Die Eigenständigkeit, S. 11.

2) Rasenack, S. 116.

kommens besonders zu regeln ¹⁾). Die Verfassungsmäßigkeit war daher unter der Herrschaft des Grundgesetzes wegen der mit Art. 80 GG zu vergleichenden aber weitergehenden Ermächtigungsnorm des § 23 KStG 1934 umstritten ²⁾.

Der RMF machte erst im Jahre 1939 durch die KStDVO ³⁾ von dieser Ermächtigung Gebrauch und begründete dies im Jahre 1935 ⁴⁾ damit, daß "die Anpassung der Genossenschaften an die Grundsätze des Nationalsozialismus" noch nicht abgeschlossen sei. In einer Neufassung des Genossenschaftsgesetzes sollte der "Führergrundsatz" berücksichtigt werden ⁵⁾. Die gleiche Verordnung sah vor, daß das Körperschaftsteuergesetz 1925 weiterhin Anwendung fände. Bis zum Jahre 1939 wurden die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes 1925 zur Besteuerung herangezogen. Das Körperschaftsteuergesetz 1934 unterwarf die Genossenschaften weiteren Steuertarifierhöhungen ⁶⁾.

Durch die KStDVO wurde die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der Genossenschaft eingeführt ⁷⁾, und zwar rückwirkend für das Jahr 1939 ⁸⁾. Sie enthält in den Grundzügen die heutige Form und Systematik der ertragsteuerlichen Behandlung der Genossenschaften.

1) Vgl. § 23 KStG 1934.

2) Vgl. Asseyer, S. 18 f; Herrmann/Heuer, § 23 KStG, Anm. 72; BFH BStBl 1954 III, S. 36; Rauhe, S. 114; zuletzt noch BFH BStBl 1976 II, S. 351/352.

3) RStBl 39, S. 1189 v. 8.12.1939, RGBl 1939 I, S. 2391.

4) RStBl 1935, S. 409.

5) Binder, DStZ 1937, S. 677/678.

6) Vgl. dazu auch Mirre/Dreutter, Das Körperschaftsteuergesetz v. 16.10.1934, 1939, § 23 Anm. 1 u. 2; Kennerknecht, KStG 1934/1943, § 23 Anm. 2; Henze, DStZ 1927; Binder, DStZ 1937, S. 927.

7) Vgl. Erlaß des RMDF 11.12.1939; RStBl 1939, S. 1198.

8) § 7 der VO.

In der Verordnung wird die noch heute gültige Befreiungsvorschrift der landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften formuliert und darüber hinaus zum erstenmal die Warenrückvergütung in einem Rechtssatz erwähnt, dessen Grundgedanken sich noch in § 22 KStG 1977 widerspiegeln. Damit verlagert sich der um die subjektive Steuerbefreiung der Genossenschaft geführte Streit auf die Ebene des Steuergegenstandes, ohne jedoch die Argumentation dem Grunde nach zu verändern. Der Betriebsausgabencharakter der Rückvergütung wird bejaht, ohne eine substantielle Zuordnung - nach vorgegebenen steuerrechtlichen Gedankenmustern - vorzunehmen.

C) Folgerungen aus der historischen Darstellung

I) Steuergeschichtliche Ableitungen

1) Negation des genossenschaftlichen Einkommens durch die "mitgliedschaftliche Ausgabenersparnis"

Konsum- und Vorschußvereine hatten wegen ihres umfangreichen Geschäftsverkehrs eine besondere wirtschaftliche und daher steuerrechtliche Bedeutung ¹⁾. Problematisch war indessen in der damaligen steuerrechtlichen Situation der Einkommensbegriff der juristischen Person ²⁾. Die juristischen Personen waren nach dem damaligen Preußischen Einkommensteuergesetz einkommensteuerpflichtig. Von genossenschaftlicher Seite

1) Vgl. Statistik bei Feitelberg, S. 805.

2) Rasenack, S. 33.

wurde die Auffassung vertreten, daß auf die juristische Person der gleiche Einkommensbegriff anwendbar sein sollte wie bei einer natürlichen Person.

Die verteilenden Genossenschaften suchten im Gegensatz zu den verarbeitenden Genossenschaften, eine Ausgabenminderung beim Konsumenten zu erreichen. Soweit allerdings diese Ausgabenersparnis beim Mitglied kein Einkommen darstellte, sollte der genossenschaftliche Konsumverein ebenso zu behandeln sein ¹⁾. Die Einkommensersparnis war nach damals herrschender Auffassung kein Gewinn, da man bei der Gewinnermittlung nur schlichte Vermögenszugänge berücksichtigte. Diese Ansicht war unter der herrschenden Quellentheorie im Preußischen Einkommensteuergesetz ²⁾ vertretbar, da das Einkommen einer rechtsfähigen Gesellschaft im Sinne des § 15 Pr.EStG als Überschuß der Einnahmen aus den in § 6 Nr. 1 - 4 genannten Einkommensquellen über die gesetzlich anerkannten Abzüge umschrieben wurde ³⁾. Damals wie heute sind zudem die zum Lebensunterhalt notwendigen Ausgaben steuerlich nicht abzugsfähig ⁴⁾. Die Gleichsetzung der Besteuerung einer Privatperson mit der einer juristischen Person, die durch Beteiligungen verbunden sind, ergibt die spätere Deutung der Rückvergütung als zurückgewährter Ersparnisbetrag ⁵⁾.

Würde man das ehemals gefundene Ergebnis auf die heutige Situation übertragen, ergäben sich folgende

1) Feitelberg, S. 812; Wernicke, FA 1898, S. 212/217.

2) Vgl. dazu Tipke, Steuerrecht, S. 138.

3) Vgl. Fernow, A., Einkommensteuergesetz 1907,

§ 15, Anm. 4 a; siehe dazu heute § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG.

4) § 8 Abs. 3 Nr. 3 Pr. EStG ≈ § 12 EStG,

5) Paulick, Warenrückvergütung, S. 21.

Überlegungen: Angehörige eines Konsumvereins haben ihren - durch die Genossenschaft ermöglichten - geringen Aufwand einerseits wegen der Einnahmen-Überschußrechnung gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG und andererseits wegen § 12 Nr. 1 EStG nicht zu versteuern. Gleiches müßte daher für die Genossenschaft selbst gelten, da sie diese Ersparnisse ermöglicht und daher der gleiche Einkommensbegriff auf sie anzuwenden sei, obwohl ihre Gewinne gem. §§ 4/5 EStG wegen § 8 Abs. 2 KStG zu ermitteln und entsprechend den körperschaftsteuerlichen Vorschriften belastet sind. Diese Auffassung ist von Schanz angegriffen worden ¹⁾. Bei der subjektiven Steuerpflicht der Genossenschaft komme es ganz auf deren individuelle Leistungsfähigkeit an. Unter diesem Gesichtspunkt habe die Genossenschaft gleichwohl Einkommen. Jeder Reinvermögenszugang sei Einkommen. So sei gerade die Genossenschaft in ihrem Zusammenschluß zur Steigerung des Einkommens angelegt und daher besonders leistungsfähig zur Entrichtung der Einkommensteuer.

Mit dem Ersparnisbegriff war daher weniger eine Erklärung für die Mitglieder-Kunden-Identität gefunden, als vielmehr ein Lösungsversuch im Streit um den Einkommensbegriff einer juristischen Person. Das Einkommen wird heute im gewerblichen Bereich nach §§ 4, 5 EStG ermittelt, also im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie. Soweit heute noch der im Mitgliedergeschäft erzielte Überschuß als nicht zu versteuerndes Einkommen angesehen wird, weil der Geschäftsbetrieb der Genossenschaft auf die Vermittlung von Ersparnissen eingerichtet sei ²⁾, widerspricht diese Ansicht der derzeit geltenden gesetz-

1) Schanz, FA 1886, S. 220; ders., FA 1898, S. 316 ff.

2) BFH BStBl 1966 III, S. 32/322; Zülów/Henze, S. 150.

lichen Regelung. Eine Charakterisierung des steuerrechtlich ermittelten Gewinns der Genossenschaft als "Ersparnis" verstößt gegen steuergesetzliche Vorschriften.

2) Subjektive Steuerfreiheit wegen personalistischer Organisationsstruktur

Während die Genossenschaften vor 1867 der Kommuneinkommensteuer ¹⁾ der einzelnen Gemeinden und Städte mit der Begründung entgehen konnten, sie seien keine juristischen Personen ²⁾, wurde mit der Verleihung der Rechtspersönlichkeit ³⁾ ihnen dieses Argument hinsichtlich der allgemeinen Einkommensteuer ⁴⁾ entzogen. Jedoch konnten sich die Genossenschaften mit Recht darauf stützen, daß das personenrechtliche Element ihrer Organisationsstruktur ihre eigenständige Behandlung als Ertragsteuersubjekt nicht zuließ ⁵⁾. Die persönliche Haftung unterschied die Genossenschaft von anderen mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Erwerbsgesellschaften. Solange die Mitglieder Genossenschaft mit ihrem Privatvermögen für die Schulden solidarisch hafteten, war das genossen-

-
- 1) Diese Steuer wurde in manchen Gemeinden neben der Gewerbesteuer erhoben.
 - 2) Vgl. Schulze/Delitzsch, Die Entwicklung des Genossenschaftswesens in Deutschland, 1870, S. 323 ff.
 - 3) Vgl. oben.
 - 4) Vgl. oben.
 - 5) Feitelberg, S. 655/811.

schaftliche Vermögen in Wirklichkeit das Vermögen der Genossenschafter ¹⁾. Bei der Genossenschaft fehlte eine vollständige Trennung zwischen den Vermögensbereichen der Gesellschaft und der Gesellschafter, obwohl sie eine juristische Person war. Zwar knüpften staatliche Stellen in der Regel an die Rechtsfähigkeit des Vereins hinsichtlich der Besteuerung an ²⁾, jedoch teilten die Gerichte diese Auffassung nicht. In Anlehnung an eine "wirtschaftliche" Betrachtungsweise urteilten sie nicht nach der rechtlichen Form, sondern teilten den erwirtschafteten Ertrag den einzelnen Mitgliedern zu ³⁾. Mit Einführung des Preussischen Einkommensteuergesetzes sah der Gesetzgeber daher zutreffend von einer Besteuerung ab, da wegen der mangelhaften Eigenkapitalbasis in der Regel gem. § 7 Nr. 1 GenG 1889 im Statut die unbeschränkte Haftung bzw. Nachschußpflicht vereinbart wurde ⁴⁾. Vergleicht man die damalige rechtliche Situation mit der heutigen, so ist mit der Reform des Genossenschaftsgesetzes vom 9.10.1973 ⁵⁾ eins der überzeugendsten - für das Steuerrecht erheblichen - personalen Elemente fortgefallen. Für die Verbindlichkeiten der Genossenschaft hafteten den Gläubigern nur das Vermögen der Genossenschaft ⁶⁾, während vorher schon eine Haftungsbeschränkung (beschränkte Nachschußpflicht) die Regel war. Mit Recht übersieht der Gesetzgeber heutzutage

1) Feitelberg, S. 655/881.

2) Vgl. Entscheidung des Württembergischen Finanzministeriums v. 17.10.1883; bei Schanz, FA 1886, S. 220/224.

3) Schanz, FA 1886, S. 220/227.

4) Feitelberg, S. 655/810.

5) BGBl I, S. 1451.

6) § 2 GenG.

in § 1 Nr. 4 KStG noch vermeintlich vorhandene personengesellschaftliche Elemente ¹⁾ der Genossenschaft, da diese sich wirtschaftlich und steuerlich nicht auswirken.

3) Mitglieder-Kunden-Identität als Beschränkung der
subjektiven Steuerpflicht der Genossenschaft

Ungeklärt blieb die Frage der steuerlichen Behandlung der Geschäftsbeziehung zwischen Genossenschaft und Mitgliederkunden. Soweit das Einkommensteuergesetz 1891 die Genossenschaft von der Einkommensteuer befreite, war keine besondere Regelung für die Mitglieder-Kunden-Stellung notwendig. Statt einer besonderen steuerlichen Behandlung einer Rückvergütung wurde diese noch als subjektive Befreiung formuliert ²⁾. Die Steuerbefreiung wurde mit der Art der Gewinnverteilung, als Rückvergütung entsprechend der Menge der bezogenen Waren, begründet ³⁾, um die Doppelbesteuerung von Mitgliedern und Kunden zu vermeiden. Jedoch versagte die aus diesem Grunde zugebilligte Steuerbefreiung dann, wenn die Genossenschaft mit Nichtmitgliedern in geschäftlichen Verkehr trat. Deshalb wurde die Steuerbefreiung nur auf die Genossenschaften angewandt, die sich auf die Mitgliedergeschäfte beschränkten ⁴⁾. Allerdings wurde die Steuerbefreiung substantiell

1) Zülw/Henze, S. 95.

2) Kirchhof, Die Eigenständigkeit, S. 10.

3) Vgl. Wernicke, S. 218.

4) Vgl. oben, S. 58 ff.

kritisiert. Die Warendividende sei kein entscheidender Hinweis auf die Steuerfreiheit der Genossenschaft, da die Mitglieder durch den Einkauf unterschiedlicher Waren oder Leistungen bei der Genossenschaft verschiedenen zum Gewinn beitrugen, aber in gleicher Weise nach der Höhe des Umsatzes am Überschuß teilhatten, also von einer Rückführung von Ersparnissen nicht die Rede sein konnte ¹⁾. Die Genossenschaft sollte sich daher bemühen, zu möglichst niedrigen Preisen zu verkaufen. Im übrigen sei die Doppelbesteuerung in Preußen dadurch gemildert, daß man 3 1/2 % des eingezahlten und gezeichneten Geschäftsguthabens von der Besteuerung ausnehme ²⁾.

Da die Genossenschaft ohnehin über ein eigenes Einkommen verfüge, sei die Beschränkung des genossenschaftlichen Geschäftsbetriebes auf die Zahl der Mitglieder für die Frage der subjektiven Steuerpflicht ohne Bedeutung ³⁾. Damit wurde richtig erkannt, daß die Leistungen der Genossenschaft an ihre mitgliedschaftlich gebundenen Kunden nicht über die subjektive Steuerpflicht zu lösen war, ohne gleichzeitig die wirtschaftliche Beschränkung des ausschließlichen Mitgliedergeschäfts hinnehmen zu müssen.

Es wird folglich deutlich, daß gerade die Rückvergütung eine zentrale Problematik körperschaftsteuerlicher Erfassung von Gesellschaften trifft, nämlich den Übergang abzugsfähiger Betriebsausgaben zur Gewinnausschüttung.

1) Schanz, FA 1898, S. 316/318.

2) AaO, S. 320.

3) AaO, S. 320.

II) Gesellschaftsrechtliche Ableitungen

Die Reform des Genossenschaftsgesetzes vom 1.5.1889 ¹⁾ war im wesentlichen von der Bestrebung getragen, die Genossenschaft mit beschränkter Haftpflicht einzuführen ²⁾, um auch wohlhabendere Bevölkerungskreise zum Eintritt in die Genossenschaften zu bewegen ³⁾. Hier war nicht die Frage der Gewinnerzielung, sondern die Kritik an der solidarischen Haftung ⁴⁾ ein entscheidendes Merkmal der Gesetzesänderung: Die Genossenschaft sei zwar gegründet zum Zweck der Mitgliedeferförderung, um den Mitgliedern billige Bezugsquellen zu eröffnen; ebenso sei es aber Zweck der Genossenschaft, Unternehmergewinn zu erzielen ⁵⁾. Die Erzielung von Unternehmergewinn galt als selbstverständliches und nicht dem Wesen der Genossenschaft widersprechendes Unternehmensziel.

1) Beschluß des Berliner Kammergerichts vom 23.5.1898 zum Förderzweck

Die sich aus den Gesetzesbegründungen und Kommissionsberichten ergebende Ansicht ⁶⁾ wird nachhaltig durch eine Entscheidung des Berliner Kammergerichts vom 23.5.1898 ⁷⁾ erschüttert. Die herrschende Meinung der Literatur stützt sich im wesentlichen auf diese Entscheidung ⁸⁾. Das Gericht stellt fest ⁹⁾, "daß nur solche Vereinigungen dem Gesetz entsprechen, die ihr Geschäft grundsätzlich mit ihren Mitgliedern betreiben

1) RGB1 1889, S. 55/56.

2) Aktenstück Nr. 28, Gesetzesbegründung, in: Verhandlungen des Deutschen Reichstages, Bd. 108, S. 183/197.

3) Aktenstück Nr. 132, Bericht der 7. Kommission, in: Verhandlungen des Deutschen Reichstages, Bd. 109, S. 793.

4) Vgl. Schulze/Delitzsch, Material zur Revision des Genossenschaftsgesetzes, Leipzig 1883.

5) Maurer, § 19 Anm. 1.

6) Vgl. Fn. 1 - 3 dieser Seite.

7) Beschluß v. 23.5.1898, KGJ 18, 27.

8) Für viele: Parisius/Crüger, § 1 Anm. 10; Müller, § 1 Rdnr. 33.

9) KGJ 18, 27/30.

und auf diese unmittelbare Art deren Erwerb oder Wirthschaft fördern. Eine Vereinigung, die lediglich darauf gerichtet ist, durch den Geschäftsbetrieb mit Nichtmitgliedern den Mitgliedern Gewinn zuzuführen, erfüllt nicht die gesetzlichen Bedingungen des § 1. Sie wird bei erfolgreicher Tätigkeit die Einnahmen der Mitglieder vermehren, aber sie kann die Mitglieder nicht, wie der § 1 des Gesetzes dies voraussetzt, durch Geschäftsschlüsse in ihrem eigentümlichen Erwerbsberufe oder in ihrer Wirthschaft fördern."

Die Ausführungen des Gerichts stützen sich auf den Bericht der 14. Kommission zur Vorberatung des von dem Abgeordneten Schulze/Delitzsch und Genossen eingebrachten Gesetz-Entwurfes, betreffend die privatrechtliche Stellung der auf Selbsthilfe beruhenden Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften ¹⁾, und auf die Ausführungen des Abgeordneten Schulze/Delitzsch ²⁾: "Unsere Vereine sind dagegen sämtlich in der ausgesprochenen Absicht hervorgerufen: Ein Bedürfnis ihrer Mitglieder in deren Wirthschaft oder Gewerben zu befriedigen, haben also ihre Kundschaft innerhalb ihres eigenen geschlossenen Kreises."

2) Fehlinterpretation durch das Kammergericht

Das Berliner Kammergericht verweigerte mit diesem Zitat einer Genossenschaft die Eintragung, weil sie in § 2 ihres Status folgendes festgelegt hatte: "Zweck der Genossenschaft ist die Erwerbung eines Grundstückes auf gemeinschaftliche Rechnung zur Errichtung eines Saalbaus, sowie die Verwaltung und wirtschaftliche Verwerthung des Grundstücks." Dem Kammergericht

1) Aktenstück Nr. 55, S. 5.

2) Schulze/Delitzsch, Aktenstück Nr. 72, S. 360.

wird im Ergebnis zuzustimmen sein, da hier die Genossenschaft keinen gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 1 GenG führte. Die Begründung des Kammergerichts läßt sich jedoch auf eine Fehlinterpretation der Entwicklung des Genossenschaftsgesetzes zurückführen. Politisches und wirtschaftliches Mißtrauen gegenüber der neuen genossenschaftlichen Rechtsform bestimmten den Werdegang des Genossenschaftsgesetzes. Hinzu kam der Wunsch nach steuerlicher Besserstellung, die wiederum Mitwettbewerber kritisierten.

Die folgende Analyse wird zeigen, daß die Frage des Nichtmitgliedergeschäfts, die Verpflichtung zur wirtschaftlichen Betätigung weniger von einem idealtypischen Fördergebot geprägt war als vom politischen, steuerlichen und wirtschaftlichen Umfeld. Dabei gewinnt insbesondere das Zitat des Schulze/Delitzsch ¹⁾, aus dem man ein Verbot des Nichtmitgliedergeschäfts entnehmen könnte, eine andere Qualität.

3) Entwicklung der rechtlichen Behandlung des Nichtmitgliedergeschäfts

a) Im Gesetzgebungsverfahren der Preußischen Kammern

Das Genossenschaftsgesetz von 1867 kannte kein Verbot des Nichtmitgliedergeschäfts. Im Abgeordneten-

1) Vgl. Fn. 1 u. 2 auf S. 77.

haus ¹⁾ wie im Herrenhaus ²⁾ wurden solche Bestrebungen ausdrücklich zurückgewiesen. Die Gründe für die Beschränkung auf den Mitgliederkreis waren weniger vom Bemühen um Typenreinheit der Genossenschaftsform bestimmt. Vielmehr sollte insbesondere verhindert werden, daß sich bei den Volksbanken "Schwindelunternehmen" bilden konnten. Der "Spekulationswut" des Vorstandes einer Bank entgegen der Interessen der Mitglieder sollte Einhalt geboten werden ³⁾. Die einfache Gründung der Genossenschaft und die Mitgliederfluktuation erleichterte es, Gelder von Fremden zu veruntreuen, ohne daß die Mitglieder das Kapital durch einen Prozeß zurückerlangen konnten ⁴⁾. Demgegenüber stellte Schulze/Delitzsch deutlich heraus, daß es eine große Anzahl von Genossenschaften gebe, die sich nicht auf das Mitgliedergeschäft

- 1) Amendement des Abgeordneten Dr. Glaser, Stenografische Berichte des Hauses der Abgeordneten, 46. Sitzung v. 18.12.1866, Bd. 3, S. 1255/1258, mit dem Inhalt:
"Das Haus der Abgeordneten wolle beschließen:
1. Dem § 1 folgende Fassung zu geben: Gesellschaften von nicht geschlossener Mitgliederzahl, welche die Förderung des Kredits, des Erwerbs oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder mittelst gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebes bezwecken namentlich:
1. Vereine, welche Darlehen an ihre Mitglieder geben
(Vorschuß- und Kreditvereine)
2.".
- 2) Stenografische Berichte des Herrenhauses, 25. Sitzung v. 5.2.1867, Bd. 1, S. 379.
- 3) Stenografische Berichte des Herrenhauses, 25. Sitzung v. 5.2.1867, Bd. 1, S. 380.
- 4) Stenografische Berichtes des Hauses der Abgeordneten, 46. Sitzung v. 18.12.1866, Bd. 3, S. 1257 (Dr. Glaser).

beschränkten. Diese würden dann nicht mehr vom Genossenschaftsgesetz erfaßt. Zwar werde die Genossenschaft ihre Geschäftstätigkeit überwiegend auf Mitglieder beschränken, aber nur wenn und soweit ihr Leistungsangebot ausschließlich dem geschäftlichen Bedürfnis der Mitglieder entspreche. Es sei nicht typisch für die Genossenschaften, sich auf den Mitgliederkreis zu beschränken ¹⁾. Der in der Abgeordnetenhaus eingebrachte Änderungsvorschlag wurde daraufhin von der Mehrheit des Hauses abgelehnt ²⁾.

b) Deklarationsgesetz vom 19.5.1871

Schwierigkeiten bereitete in der Folgezeit die Frage, ob nach § 1 GenG 1868 der Geschäftsbetrieb der Genossenschaft über den Mitgliederkreis ausgedehnt werden könne. Einige Gerichte legten den § 1 GenG 1868 so eng aus, daß sie Genossenschaften, die in ihren Statuten ein Hinausgehen über den Mitgliederkreis vorsahen, nicht zur Anmeldung zum Genossenschaftsregister annahmen. Das Verhalten der Gerichte führte zunächst zu einer "Interpellation" des Abgeordneten Schulze/Delitzsch im Reichstag des Norddeutschen Bundes ³⁾, in der er das Ergebnis der Verhandlungen im Preußischen Landtag

- 1) Stenografische Berichte des Hauses der Abgeordneten, 46. Sitzung v. 18.12.1866, Bd. 3, S. 1256 ff:
"... Aber, meine Herren, ich glaube, der Entwurf der Regierung sowohl, wie die Kommissionsvorlage hat sehr Recht, das Wesen dieser Genossenschaften nicht darin zu sehen (Mitgliederbeschränkung), sondern in der Inhaberschaft des Geschäfts, die fluktuierende Mitgliederzahl ...".
- 2) Stenografische Berichte des Hauses der Abgeordneten, 46. Sitzung v. 18.12.1866, Bd. 3, S. 1258.
- 3) Vgl. stenografische Berichte des Reichstages des Norddeutschen Bundes, 50. Sitzung v. 20.5.1870, Bd. 11, S. 1053.

hervorhob. Der zuständige Regierungsvertreter bestätigte die zum Mitgliedergeschäft vertretene Ansicht Schulze/Delitsch ¹⁾.

Erst die Petition eines Konsum- und Sparvereins im Deutschen Reichstag 1871 ergab eine Stellungnahme des Gesetzgebers ²⁾. Er erließ das "Deklarationsgesetz" vom 19.5.1871 ³⁾. Darin wurde bestimmt, daß die Genossenschaft ihren Charakter nicht verlieren würde, wenn sie ihren Geschäftsbetrieb auf Nichtmitglieder erstrecken würde.

Damit hatte der Gesetzgeber eindeutig seine Auffassung zum Nichtmitgliedergeschäft dokumentiert und klargestellt, daß die Gewinnorientierung der genossenschaftlichen Unternehmen keine dem Charakter der Genossenschaft abträgliche Erscheinung war, sondern als Ergebnis geschäftlicher und wirtschaftlicher Betätigung erwartet werden konnte.

c) Neufassung des Genossenschaftsgesetzes vom 1.5.1889

In der Neufassung schien sich der Gesetzgeber zumindest teilweise der später herrschenden Ansicht der Rechtsprechung und der Meinung in der Lehre anzuschließen ⁴⁾.

1) AaO, S. 1054.

2) Elberfelder Konsum- und Sparverein, stenografische Berichte des Deutschen Reichstages, 26. Sitzung v. 29.4.1871, Bd. 19, S. 461.

3) RGB1, S. 181.

4) Compart, S. 56.

Gem. § 8 Abs. 2 GenG ¹⁾ wurde es den Konsum- und Kreditgenossenschaften untersagt, Geschäftemit Nichtmitgliedern zu tätigen. Auffallend ist, daß nur Kredit- und Konsumgenossenschaften von dieser Beschränkung erfaßt wurden, nicht jedoch die übrigen Genossenschaften einschließlich der Produktivgenossenschaften. Diese Beschränkung war keine genossenschaftstypische Beschränkung im Sinne der Erhaltung genossenschaftsimmanenter Grundsätze. Sie beschränkte die Kreditgenossenschaft nur in der Darlehnsvergabe und nicht in der Ausübung anderer Geschäfte ²⁾.

aa) Kreditgenossenschaft

Zur Einfügung des § 8 Abs. 2 in das Genossenschaftsgesetz führten die Gründe, die schon bei der Beratung des Gesetzes im Preußischen Landtag von 1866 anklangen ³⁾. Durch die vereinfachte Gründung von Kreditgenossenschaften war es in dem sensiblen Bereich des Kreditgewerbes zu einigen Zusammenbrüchen gekommen, die die damalige Reichsregierung veranlaßten, in ihrem Entwurf zur Revision des Genossenschaftsgesetzes die Darlehnsgewährung auf den Mitgliederkreis zu beschränken ⁴⁾. Da die Kreditgenossenschaft nicht dem Bankgesetz unterfiel, hatten nicht selten Straftaten und Mißwirtschaft der Vorstände diese Mißerfolge herbeigeführt, die die Mitglieder dieser Genossenschaften

¹⁾ RGB1 1889, S. 55/56.

²⁾ Der Abgeordnete Ennecerus, Stenografische Berichte des Reichstages, 45. Sitzung v. 23.3.1889, Bd. 109, S. 1040, verlangte Verbot der Darlehnsvergabe an Nichtmitglieder im gewöhnlichen Vorschußverkehr; der steuerrechtliche Begriff des Nichtmitglieder-Bankgeschäfts war wesentlich enger, er umfaßte sogar Schließfachvermietungen, vgl. Pr. OVG, StSt E 17, S. 254.

³⁾ Stenografische Bericht, 46. Sitzung des Hauses der Abgeordneten vom 18.12.1866, Bd. 3, S. 1266.

⁴⁾ Aktenstück Nr. 28, Stenografische Berichte des Deutschen Reichstages, Bd. 108, S. 183/184.

wegen der Solidarhaftung ebenfalls in den Ruin führt ¹⁾. Die Gefahr des wirtschaftlichen Mißerfolges wurde nach damaliger Ansicht verstärkt durch den geringen Einfluß des einzelnen auf die Geschäftsleitung, die eine Überwachung durch eine Revision nicht ausgleichen konnte ²⁾.

bb) Konsumgenossenschaft

Die in unmittelbarer Konkurrenz zu den Konsumgenossenschaften stehenden Einzelhändler befürchteten, der wachsenden wirtschaftlichen Stärke der Konsumgenossenschaften nicht standhalten zu können. Zudem unterfielen die Konsumgenossenschaften nicht der Gewerbeordnung; sie wurden insbesondere hinsichtlich des Handels mit Spirituosen privilegiert. Diese Privileg verlangte die Beschränkung auf den Mitgliederkreis ³⁾. Die Gegner der Beschränkung forderten, nötigenfalls die polizeilichen Vorschriften bzw. die Gewerbeordnung zu ändern, um auch die gewerbliche Betätigung der Genossenschaft zu erfassen. Aus wirtschaftlichen Gründen sollte der Verkauf an Nichtmitglieder zulässig bleiben ⁴⁾.

Die Regelung des § 8 Abs. 2 und 4 GenG wurde nicht als Ergänzung zu § 1 GenG eingebracht, sondern als

- 1) Stenografische Berichte des Deutschen Reichstages, 45. Sitzung v. 23.3.1889, S. 1036, 1038 f, 1042; Aktenstück Nr. 132, Bericht der 7. Kommission, in: Verhandlungen des Deutschen Reichstages, Bd. 109, S. 793/797.
- 2) Stenografische Berichte des Deutschen Reichstages, aaO, S. 1036.
- 3) Stenografische Berichte des Deutschen Reichstages, 45. Sitzung v. 23.3.1889, S. 1048 f, 1053; Aktenstück Nr. 132, Bericht der 7. Kommission, in: Verhandlungen des Deutschen Reichstages, Bd. 109, S. 798.
- 4) Stenografische Berichte des Deutschen Reichstages, aaO, S. 1054.

eigenständige Regelung ¹⁾. Wenn nur das Mitgliedergeschäft dem Wesen der Genossenschaft entsprochen hätte, hätte § 8 Abs. 2 GenG als ausnahmslose Sollvorschrift konzipiert werden müssen ²⁾. Bußgeldverfahren wurden jedoch erst eingeleitet, wenn das Nichtmitgliedergeschäft zur Gewinnerzielung beitrug. Damit sollte der Geschäftsgang der Genossenschaft nicht zu sehr beeinträchtigt werden ³⁾.

Die Schwäche öffentlich-rechtlicher Ordnungsvorschriften, nicht die Rechtsform der Genossenschaft, führte zur Beschränkung auf das Mitgliedergeschäft. Organisatorische Probleme des Entscheidungsvorganges und der Überwachung in den genossenschaftlichen Unternehmen sollten mit der Beschränkung des Unternehmenszieles gelöst werden. Die Einführung einer Haftungsbeschränkung wurde in diesem Zusammenhang nicht betrieben. Von genossenschaftlicher Seite wurde mit Recht eingewandt, daß diese Beschränkung eine wirtschaftliche Bevormundung sei, die nicht einmal durch die rechtliche Natur der Genossenschaft zu begründen sei ⁴⁾. Trotzdem wurde die "nicht dem rechtlichen Wesen der Genossenschaft" entsprechende Einschränkung rechtlich festgeschrieben.

4) Fördergebot weniger rechtsformtypisch als vielmehr
das Ergebnis des politischen Umfeldes

Die in dem Genossenschaftsgesetz vorgenommenen Einschränkungen lassen sich nicht als eine idealtypische Genossenschaftsdefinition zur gesetzlichen Beschränkung der Unternehmenszielbestimmung verstehen. In der Normierung

- 1) Stenografische Berichte des Deutschen Reichstages, aaO, S. 1037.
- 2) A.A. Compart, S. 58.
- 3) Aktenstück Nr. 132, Bericht der 7. Kommission, in: Verhandlungen des Deutschen Reichstages, Bd. 109, S. 796.
- 4) Stenografische Berichte des Deutschen Reichstages, aaO, S. 1040.

des Förderprinzips überlagern sich politische und steuerliche Aspekte, die entweder das Gesetzgebungsverfahren oder die Auslegung des Genossenschaftsgesetzes beeinflusst haben. Der Förderbegriff ist eine Folge des Versuchs, die Genossenschaft auf ein streng wirtschaftliches Betätigungsfeld zu drängen, um sie von politischen Aktivitäten ¹⁾ und von caritativer Tätigkeit, d. h. Drittförderung ²⁾, fernzuhalten.

a) Verbot caritativer Betätigung

Die Genossenschaftsbewegung war unterteilt nach ihren Initiatoren von verschiedenen Anschauungen geprägt. Sie war in der Gründerphase in der Mitte des vorigen Jahrhunderts vielfach als caritative und zu einem höheren Ideal verpflichtete Wohltätigkeitsorganisation eingerichtet. Neben dem Prinzip der Selbsthilfe wurde je nach politischer Anschauung oder Weltanschauung entweder ein ethischer Sozialismus oder ein christlich-caritativer Zweck als verpflichtende Zielvorstellung den Genossenschaften beigegeben. Raiffeisen gründete vornehmlich caritative Organisationen mit genossenschaftlichem Charakter ³⁾. Damit

1) Fischer, S. 10; Mahlmann, S. 118; von Caemmerer, S. 161 ff; Blomeyer, ZfgG 1980, S. 23/35.

2) Blomeyer, ZfgG 1980, S. 23/35.

3) Im Dezember 1849 den gemeinnützigen und wohltätigen Zwecken gewidmeten "Flammersfelder Hilfsverein zur Unterstützung unbemittelter Landwirte", im Mai 1854 den "Heddersdorfer Wohltätigkeitsverein", der neben dem Zweck, das Geldbedürfnis der Mitglieder zu befriedigen, "auch die Aufgabe hatte, für die Erziehung verwahrloster Kinder zu sorgen, arbeitslosen Einwohnern, besonders entlassenen Sträflingen, Beschäftigung zu geben und eine Volksbibliothek zu errichten.", vgl. Parisius/Crüger, S. 3.

bezog Raiffeisen eine gegensätzliche Position zu Schulze/Delitzsch ¹⁾, der wegen negativen Erfahrungen mit Genossenschaften caritativen Zuschnitts eine streng wirtschaftliche Zielsetzung verfolgte ²⁾. Sowohl der Schulze-Entwurf zum Genossenschaftsgesetz von 1863 als auch der preußische Regierungsentwurf von 1866 begrenzte den Unternehmenszweck auf die Errichtung eines gemeinschaftlichen Geschäftsbetriebs, der auf die wirtschaftliche Besserstellung der Mitglieder gerichtet war ³⁾. Die Genossenschaft stand von ihrer Anlage her in der Nähe caritativer Organisationen. Sie mußte von diesen abgegrenzt werden, um nicht in Verdacht der Kreditunwürdigkeit zu geraten und um nicht durch das vorliegende Gesetz den Wohltätigkeitsvereinigungen eine besondere Legitimation zu verleihen ⁴⁾.

- 1) Ein zunächst geplanter und im Mai 1865 beschlossener Anschluß des "Middesdorfer Darlehnskassenvereins" an den "Schulze/Delitzschen Anwaltschaftsverband" wurde wegen der besonderen Organisation der Raiffeisenschen Vereine nicht durchgeführt, denn die Mitglieder dieser Vereine zahlten weder Einlagen, noch erhielten sie Gewinnanteile; vgl. Parisius/Crüger, aaO, S. 3.
- 2) Mahlmann, S. 188.
- 3) Aktenstück Nr. 55, S. 5: "Die Genossenschaft hat nichts zu schaffen mit milden Absichten und sie hat deshalb streng ausgeschlossen jeden Beisatz einer wohlthätigen Zuwendung wie sonst als Altersversorgung, in der Errichtung von 'Familienhäusern', in der Gewähr unverzinslicher Vorschüsse, in einer ungeschäftsmäßigen Feststellung der Rückzahlung und milder Nachsicht vermischt mit geschäftlichen Formen vorzukommen pflegte. Die einzelne Genossenschaft erhebt sich nicht über die Absicht einer geschäftlichen Beihilfe für ihre Mitglieder ...".
- 4) Vgl. Aktenstück Nr. 10, S. 25.

In § 1 GenG wurde die Mitgliederförderung hervorgehoben und damit ein fakultatives Verbot der Drittförderung ausgesprochen. Das Verbot der Drittförderung brauchte bei anderen Gesellschaften nicht mehr ausdrücklich erwähnt zu werden, da diese von vornherein als kaufmännisch geführte Unternehmen existierten und von den Mitgliedern auch als solche gehandhabt wurden.

b) Verbot politischer Betätigung

Ein weiterer Anhaltspunkt für die durch den Förderzweck auferlegte Verpflichtung der Genossenschaft, sich ausschließlich auf wirtschaftlichem und nicht auf politischem Gebiet zu betätigen, ergibt sich aus § 81 GenG. § 81 GenG knüpft an die Voraussetzungen des § 1 GenG an. Mit der Möglichkeit der Liquidation der Genossenschaft im Falle der Nichterfüllung des in § 1 GenG normierten Unternehmenszwecks wurde die Nichtbefolgung mit einschneidenden Rechtsfolgen bedroht ¹⁾. Die nicht wirtschaftende Tätigkeit führte nach Vorstellung der Gesetzesschöpfer zu politisch nicht gewünschtem Verhalten. Der Gesetzgeber des 19. Jahrhunderts hat den Verein viel mißtrauischer betrachtet als das Handelsunternehmen. Eine Handelsvereinigung mit nicht wirtschaftlichem Zweck schien zu einer Zeit, als die Vereinigungsfreiheit noch nicht selbstverständlich war, grundsätzlich verdächtig.

1) Mahlmann, S. 121.

Ähnlich wie für die Aktiengesellschaft ¹⁾ wurde im damaligen Preußen das Konzessionssystem für die Genossenschaften in § 34 GenG vom 27.3.1867 ²⁾ und in § 35 GenG vom 4.7.1868 des Norddeutschen Bundes ³⁾ eingeführt. Danach konnte die Genossenschaft aufgelöst werden, wenn sie andere als die im Gesetz bezeichneten geschäftlichen Zwecke verfolgte. Die damalige Vorschrift hatte fast den gleichen Wortlaut wie der heutige des § 81 GenG. Der Erlass des Genossenschaftsgesetzes wurde von der Einführung der Auflösungsvorschrift abhängig gemacht ⁴⁾, um die Genossenschaft sofort wegen politischer Ausschreitungen, d. h. ohne den schwierigen Nachweis der Gefährdung des Gemeinwohls, auflösen zu können ⁵⁾.

Die Diskussion des Genossenschaftsgesetzes im Preußischen Herrenhaus ⁶⁾ und Abgeordnetenhaus ⁷⁾ im Jahre 1867 zeigt deutlich die Befürchtungen der damaligen Politiker vor politischem Mißbrauch der Genossenschaft durch Kommunisten und Sozialisten.

-
- 1) Zum Unterschied vgl. Fischer, S. 10; Aktenstück Nr. 55, S. 13.
 - 2) GS, S. 501.
 - 3) BGBI, S. 415/424.
 - 4) Aktenstück Nr. 55, S. 12; Stenografische Berichte des Hauses der Abgeordneten, 45. Sitzung v. 17.12.1866, Bd. 3, S. 1215.
 - 5) Fischer, S. 15.
 - 6) Stenografische Berichte des Herrenhauses, 45. Sitzung v. 5.2.1867, Bd. 1, S. 367 ff.
 - 7) Aktenstück Nr. 55, S. 11; Stenografische Berichte des Hauses der Abgeordneten, 45. Sitzung v. 17.12.1866, Bd. 3, S. 1264.

Im Mißtrauen gegenüber der Person Schulze/
Delitzsch ¹⁾ befürchtete man, daß die Genossen-
schaften sich zu politischen Bewegungen mit staats-
verbrecherischem ²⁾ oder hochverräterischem Charakter
formieren würden ³⁾. Wie die Genossenschaften in der
damaligen Zeit eingeschätzt wurden, mag sich aus
einer Bemerkung des Grafen von Schlieffen vor dem
Preußischen Herrenhaus ergeben ⁴⁾: "Ich erinnere an
die Schlagworte von Schulze/Delitzsch, an das Volksheer,
Herr Schulze hat sein Volksheer hinter sich durch die
Ausbreitung seiner Genossenschaften, welche Gefahr
das bietet, das bitte ich sehr zu berücksichtigen.
Es sind Kautelen notwendig."

Schulze/Delitzsch befand jedoch, daß es besser sei,
der Einfügung des § 34 zuzustimmen, als das Gesetz
scheitern zu lassen ⁵⁾. Die weitere Verschärfung der
politischen Auseinandersetzungen führte zum § 2 des
Sozialistengesetzes v. 21.10.1878 ⁶⁾. Danach wurde
angeordnet, daß auf Genossenschaften mit sozialdemo-
kratischen Tendenzen § 35 GenG (= § 81) anzuwenden sei.

1) Aktenstück Nr. 132, S. 5.

2) Aktenstück Nr. 132, S. 2.

3) Stenografische Berichte des Herrenhauses, aaO,
S. 368; aaO, 44. Sitzung v. 4.2.1867, Bd. 1,
S. 363.

4) Stenografische Berichte des Herrenhauses, 45. Sit-
zung v. 5.2.1867, Bd. 1, S. 369.

5) Aktenstück Nr. 55, S. 14.

6) RGB1, S. 351.

Damit war die Auflösungsvorschrift als ein Kampfmittel gegen politische Bestrebungen der Genossenschaft gemünzt ¹⁾. Allerdings sah man auch eine positive Seite der genossenschaftlichen Bewegung, nämlich in der Korrumptierung der kommunistischen Aktion. Diese konnte im Wege der Selbsthilfe auf den Boden des Rechts zur Teilnahme am Wirtschaftsleben bewegt werden, um der arbeitenden Bevölkerung und der Handwerkerklasse den "Einstieg" in das herrschende Wirtschaftssystem zu ermöglichen ²⁾.

§ 81 GenG darf aus seinem entwicklungsgeschichtlichen Verständnis nicht dazu verwandt werden, um gegen die Genossenschaften vorzugehen, die der traditionellen Auffassung zum Umfang des Nichtmitgliedergeschäfts, der Gewinnorientierung und der mittelbaren Förderung durch Gewinnzuweisung nicht folgen. Er kann nur angewandt werden, soweit die Genossenschaft ihre wirtschaftliche Zwecksetzung als gesellschaftsrechtliche Zielbestimmung aufgibt. Er enthält lediglich einen "Negativtest", verpflichtet aber die Genossenschaft nicht zu einer bestimmten Förderart oder Anzahl von Nichtmitgliedergeschäften. Die historischen Überlegungen ergeben, daß § 1 GenG die Genossenschaft dazu bewegen sollte, sich weder als caritative noch als politische Organisation, sondern ausschließlich auf wirtschaftlichem Gebiet zu betätigen.

1) Mahlmann, S. 120; Fischer, S. 16.

2) Stenografische Berichte des Herrenhauses,
45. Sitzung v. 5.2.1867, S. 371.

c) Gewinnentsagung als gesetzlicher Unternehmenszweck?

Mit der Verpflichtung zum wirtschaftlichen Verhalten braucht jedoch noch keine kapitalistische oder gewinnorientierte Verhaltensweise gemeint zu sein ¹⁾. Der Begriff der kapitalistischen Betätigung ist enger als der der wirtschaftlichen Betätigung. Ein Arbeitnehmer, der seiner Arbeit nachgeht und dafür Lohn erhält, betätigt sich wirtschaftlich, ohne sich allerdings kapitalistisch-unternehmerhaft, d. h. gewinnorientiert zu verhalten. Deshalb stellt sich die Frage, ob die in § 81 GenG sanktionierte Förderpflicht auch die Gewinnerzielungsabsicht deckt.

§ 81 GenG diene nicht dem Zweck, der Genossenschaft ein Gewinnerzielungsverbot als unternehmerische Ziel-funktion aufzuerlegen, sondern sollte die Genossen-schaft politisch überwachen. Der Überwachungszweck des § 81 GenG ergibt sich aus dem Gesetzentwurf des Genossenschaftsgesetzes von 1889. Im Gesetzentwurf war ein zusätzlicher § 77 eingefügt, der neben § 81 GenG die Auflösung der Genossenschaft für den Fall der regel-mäßigen geschäftlichen Betätigung mit Nichtmitgliedern vorsah. Diese Vorschrift wurde gegen eine Strafvor-schrift eingetauscht ²⁾. Es hätte dieser besonderen Auflösungs Vorschrift nicht bedurft, wenn das Verbot des Nichtmitgliedergeschäfts und das Gewinnerzielungs-verbot durch § 1 GenG in Verbindung mit § 81 GenG erfaßt gewesen wären. Jedenfalls bot sich kein An-haltspunkt dafür, daß die Genossenschaft nicht gewinn-orientiert und zur naturalen Förderung verpflichtet

1) So aber Mahlmann, S. 121.

2) Vgl. stenografische Berichte des Reichstages, 45. Sitzung v. 26.3.1889, S. 1037.

gewesen war. Das Recht zur wirtschaftlichen Betätigung ist kein Zwang zur Gewinnorientierung, aber auch keine Pflicht zur Gewinnentsagung. Die ökonomische Zielsetzung bleibt der einzelnen Genossenschaft überlassen. Die Handlungsweise der Genossenschaft ist gewinnorientiert. Sie kann wie bei anderen Unternehmenstypen von anderen Zielfunktionen überlagert sein.

5) Steuerrechtliche und wirtschaftliche Gründe für die gesellschaftsrechtliche Beschneidung in der Anfangsphase der genossenschaftlichen Bewegung

Nach der historischen Analyse ist die Beschränkung der Genossenschaft auf das ausschließliche Mitgliedergeschäft kein typusbestimmendes Element der genossenschaftlichen Rechtsform. Betriebswirtschaftliche Gründe zwangen die Genossenschaften, fast ausschließlich ihre Mitglieder zu bedienen. Indem die Genossenschaften nur das Mitgliedergeschäft betrieben, erfüllten sie einen gewerbesteuerlichen Befreiungstatbestand. In der Gründungsphase beschränkten sich die Genossenschaften freiwillig auf das Mitgliedergeschäft. Die Beschränkung konnte nach Überwindung der Anlaufschwierigkeiten aufgegeben werden. Keinesfalls sollte durch das Genossenschaftsgesetz das Gewinnerzielungsverbot erzwungen werden.

a) Wirtschaftliche Gründe

Das Angebot der gerade gegründeten Genossenschaften war im wesentlichen nach der Bedürfnisstruktur der Mitglieder ausgerichtet. Die Genossenschaften sahen sich kaum in der

Lage, der erweiterten Nachfrage von Nichtmitgliedern gerecht zu werden. In dem Schulz'schen Zitat, daß die Genossenschaft die Kundschaft innerhalb ihres eigenen Kreises hat ¹⁾, spiegelt sich nur die besondere Stellung des Mitglieds als Kunde wider. Die Genossenschaft mußte sich ökonomisch nach dem potentiellen Kunden, nämlich den Mitgliedern, richten, um ohne Geldmittel - lediglich mit einem nur zum Teil angezahlten Kapitalstock - wirtschaftliche Grundlagen zu gewinnen. Wenn den Genossenschaften die ersten wirtschaftlichen Gehversuche gelungen waren und die Genossenschaft geschäftlich beweglicher wurde, "als der Bedarf der Mitglieder (es) erforderte, (so konnte sie) noch außerdem dem Kunden von außerhalb versorgen" ²⁾.

Das Mitgliedergeschäft sollte den Genossenschaften also nur den Sprung in den Unternehmenswettbewerb ermöglichen, um dann einem normalen Geschäftsverkehr nachgehen zu können. Die Genossenschaft versorgte auch im normalen Geschäftsverkehr noch zielorientiert ihre Mitglieder als Kunden. Das ausschließliche Mitgliedergeschäft war als betriebswirtschaftlicher Hinweis gedacht und nicht als Umschreibung der rechtlichen Handlungsform.

1) Schulze/Delitzsch, Aktenstück Nr. 72, S. 360.

2) Schulze/Delitzsch, aaO, S. 360; so auch der Richterstattet der 15. Kommission in den Stenografischen Berichten des Herrenhauses, 25. Sitzung vom 5.2.1867, Bd. 1, S. 379.

**b) Steuerliche Einwirkung auf die gesellschafts-
rechtliche Entwicklung**

Das Steuerrecht hat einen erheblichen Einfluß auf Fragen der gesellschaftsrechtlichen Behandlung des Nichtmitgliedergeschäfts gehabt. Das Steuerrecht überlagerte die handelsrechtliche Definition der Genossenschaft. Das steuerrechtliche Problem der Mitglieder-Kunden-Beziehung sollte auf der Ebene des Gesellschaftsrechts gelöst werden, um dann das gefundene Ergebnis zu einem steuerrechtlichen zu machen. Die herrschende Meinung in Literatur und Rechtsprechung ging von einer Kongruenz von Steuerrecht und Gesellschaftsrecht aus. Diese Ansicht barg die nachteilige Konsequenz in sich, in der Wirklichkeit unterschiedliche Anknüpfungspunkte von Steuerrecht und Gesellschaftsrecht zu vermengen und einer gesellschaftsrechtlich unbefangenen Entwicklung der Genossenschaft entgegenzuwirken. Anhand des Genossenschaftsrechts läßt sich die gegenseitige Beeinflussung von Steuerrecht und Gesellschaftsrecht verdeutlichen. Man trifft auf die für das Gesellschaftsrecht wie Steuerrecht gleiche Argumentationskette, die den für das Steuerrecht wirtschaftlichen Sachverhalt gleichermaßen beschreibt. Dabei stellt das Gesellschaftsrecht in erster Linie die für den Bürger wichtigen organisationsrechtlichen Regelungen bereit. Das Steuerrecht bemißt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens und fragt daher nach dem Umfang der Betriebsausgaben. Das Organisationsrecht gibt Anleitungen zur Entscheidungsstruktur in Unternehmen. Es grenzt die Zuständigkeit der Organe der Gesellschaft gegeneinander ab. Darüber hinaus entscheidet das Gesellschaftsrecht über die Verteilung des wirtschaftlichen Ergebnisses des Unternehmens und ordnet es den Gesellschaftern

zu. Soweit das Steuerrecht die organisationsrechtliche Beurteilung der Betriebsausgaben übernimmt, kann es nur mittelbar die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens erkennen. Das Organisationsrecht paßt sich seinerseits dem steuerrechtlich gewünschten Ergebnis an. Das Nichtmitgliedergeschäft wird gesellschaftsrechtlich untersagt, um dem steuerrechtlichen Bewertungskonflikt zu entgehen und einen steuerrechtlichen Dispens zu erreichen, weil die Beschränkung auf das Mitgliedergeschäft eine mangelnde wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indiziert. Die gesellschaftsrechtlich an sich mögliche Betätigung wird auf das steuerrechtlich gewünschte Ergebnis eingeeengt. Ein durch die steuerrechtliche, wirtschaftliche Betrachtungsweise gewonnenes Unternehmensmodell wird zum gesellschaftsrechtlichen Typus erklärt und jeglich andere - bei offener Interpretation mögliche - Betätigungsweise ausgeschlossen.

c) Genossenschaftsrecht - ein "Steuer-Gesellschaftsrecht"

Im Ergebnis ist die Genossenschaft lange Zeit eine in wesentlichen Gesichtspunkten auf das Steuerrecht abgestimmte Gesellschaft gewesen, die sich in der Sorge um den Verlust vermeintlicher steuerrechtlicher Vorteile gesellschaftsrechtlichen Beschränkungen unterwarf. Die Steuerbefreiung der im Mitgliedergeschäft erzielten Gewinne als "Ersparnisse" ¹⁾ konnte bei einem umfangreichen Nichtmitgliedergeschäft nicht mehr aufrecht erhalten werden. Deshalb verhinderte der Gesetzgeber "das Zufließen der Gewinne von außen", indem er durch die Hervorhebung des Förderprinzips

1) Vgl. S. 57.

das Nichtmitgliedergeschäft gesellschaftsrechtlich untersagte. Mit Hilfe eines gesellschaftsrechtlichen Verbots vermied man steuerrechtliche Konflikte. Die Rückvergütung führe nur die im Mitgliedergeschäft erzielten "Ersparnisse" zurück. Sie sei keine Gewinnverwendung im Sinne des Gesellschaftsrechts und daher im gesamten Umfang Betriebsausgabe. Das Steuerrecht sollte die vorgefundenen gesellschaftsrechtlichen Ergebnisse übernehmen. Teilweise führte die Beibehaltung der Steuerbefreiungen zu Änderungen des Gesellschaftsrechts und zur noch heute einschränkenden Interpretation des Förderzwecks.

aa) Beim Erlaß des Genossenschaftsgesetzes von 1867

Das Preußische Gewerbesteuergesetz vom 30.5.1820 enthielt keine Definition des Gewerbes, sondern zählte einige Tatbestände auf, die regelmäßig als Gewerbe angesehen wurden ¹⁾. Die genossenschaftliche Betätigung war nicht ausdrücklich als Gewerbe aufgeführt ²⁾. Eine Gesellschaft betrieb nach damaliger Auffassung nur dann ein Handelsgewerbe, wenn sie mit nicht gesellschaftsrechtlich beteiligten Personen in geschäftlichen Verkehr traten. Die Genossenschaften wehrten sich zunächst erfolgreich gegen die Gewerbesteuer ³⁾. Insbesondere konnten sie auf die wirtschaftliche Besonderheit der Mitglieder-Kunden-Beziehung verweisen, die in dieser umfangreichen Form bei anderen Gewerbetreibenden nicht existierte. Sie stützten sich auf die Tatsache,

1) Vgl. §§ 1 - 5 b Pr. Gewerbesteuergesetz v. 30.5.1820, abgedruckt bei Schanz, FA 1886, S. 220/245.

2) Schanz, aaO, S. 245.

3) Reskript der obersten Preußischen Steuerbehörde v. 16.8.1861, zitiert n. Schanz, FA 1886, S. 220/246; Kleinwächter, FA 1886, S. 55/134.

daß sie kein Gewerbe betreiben und nur den Interessen ihrer Mitglieder dienen würden, da sie nicht mit außenstehenden Personen geschäftlich verkehren würden ¹⁾. Mit dieser Argumentation nutzten die Genossenschaften aber nur eine Schwäche des Steuergesetzes aus. Sie erreichten die Steuerbefreiung um den Preis der Beschränkung auf den Mitgliederverkehr. Die damalige Steuergesetzgebung beachtete jedoch nicht, daß das besondere Verhältnis der Mitglieder zu der Gesellschaft keine Frage der subjektiven Steuerpflicht ist. Die Frage des Mitgliedergeschäfts hätte auf einer anderen Ebene des Steuertatbestandes gelöst werden können ²⁾. Die steuerrechtliche Behandlung des Mitgliedergeschäfts beeinflusste die Beratung auch beim Erlaß des Genossenschaftsgesetzes. Das Zitat Schulze/Delitzsch wird in ein anderes Licht gerückt: Es wurde mit dem Hinweis auf die ausschließliche Vornahme des Mitgliedergeschäfts nicht der gesellschaftsrechtliche Typus der Genossenschaft umschrieben, sondern ein steuerrechtlicher Befreiungstatbestand. Im folgenden verweist Schulze/Delitzsch auf ein Reskript des Generaldirektors in Preußen vom 16.8.1827 zum Gewerbesteuerengesetz vom 30.5.1820, anhand dessen er nachweist, daß die mitgliederorientierte Genossenschaft kein Gewerbe betreibe ³⁾. Im Aktenstück Nr. 55 ⁴⁾ formulierte man unter Berufung auf den Schulz'schen Gesetzentwurf ⁵⁾ in gleicher Weise die in der Regel vorgenommene Mitgliederbeschränkung.

1) Siehe Fn. 3, S. 96.

2) Vgl. heute § 22 KStG.

3) Schulze/Delitzsch, Aktenstück Nr. 72, S. 362.

4) AaO, S. 5.

5) Aktenstück Nr. 55, S. 8.

Schulze/Delitzsch führte bei der Beratung über die Beschränkung der Genossenschaft auf den Mitgliederkreis aus: "Die Vereine haben ohnehin ein Interesse, sich möglichst auf die Mitglieder zu beschränken, das liegt in der Bestimmung. Denn in dem Moment, wo die Genossenschaft nach außen mit Nichtmitgliedern Geschäfte macht, unterliegt sie der Gewerbesteuer, der sie nicht unterliegt, wenn ihre Tätigkeit auf die Mitglieder beschränkt wird" ¹⁾.

Die Genossenschaften beschränkten sich zunächst nach ihrer Gründung auf den Mitgliederkreis, um wirtschaftlich Fuß zu fassen und um steuerliche Vorteile zu erhalten ²⁾. Dabei wurde es als selbstverständlich angesehen, daß mit dem Hinausgehen über den Mitgliederkreis die Genossenschaft gewerbesteuerpflichtig wurde, ohne daß sie den Rahmen des Genossenschaftsgesetzes verließ ³⁾.

bb) Das Genossenschaftsgesetz von 1889 unter steuerrechtlichem Einfluß

Betrachtet man das Genossenschaftsgesetz von 1889, so läßt sich kein direkter steuerrechtlicher Einfluß auf die Genossenschaftsgesetzgebung feststellen wie beim

- 1) Stenografische Berichte des Hauses der Abgeordneten, 46. Sitzung v. 18.12.1866, Bd. 3, S. 1257.
- 2) Vgl. Dernberg, Berichterstatter der XV. Kommission, Stenografische Berichte des Herrenhauses, 25. Sitzung v. 5.2.1867.
- 3) Regierungsvertreter, Stenografische Berichte des Herrenhauses, 25. Sitzung v. 5.2.1867, Bd. 1, S. 383.

Erlaß des Preußischen Genossenschaftsgesetzes. Nunmehr fielen die Gesetzgebungszuständigkeiten zum Erlaß des Genossenschaftsgesetzes und der Steuergesetze auseinander. Die Regelung der direkten Steuern (Gewerbsteuer, Einkommensteuer) stand bis 1919 den deutschen Ländern zu. Das Reich konnte nur die indirekten Steuern (Verbrauchs- und Aufwandssteuern, Zölle) beanspruchen und durfte nur zur Deckung des eigenen Finanzbedarfs einen Finanzausgleich von den Ländern fordern ¹⁾. Die Einkommensteuer und Gewerbesteuer waren im gesamten Reichsgebiet uneinheitlich und im ersten Fall von der Kopf- und Klassensteuer geprägt ²⁾. Dennoch beeinflusste gerade das preußische Steuerrecht - Preußen war der größte und leistungsfähigste Bundesstaat - dieses Gesetzgebungsverfahren. Zudem ging die Initiative zur Reform von dem preußischen Abgeordneten Schulze/Delitzsch aus ³⁾.

Die Genossenschaft war durch die teilweise subjektive Steuerbefreiung im preußischen Gewerbesteuergesetz gegenüber anderen Handelsunternehmen bevorzugt worden ⁴⁾. Bei den Vorberatungen zur Reform des Genossenschaftsgesetzes wurde die steuerliche Begünstigung der Konsumgenossenschaft hervorgehoben ⁵⁾. Von anderer Seite

1) Vgl. Art. 70 der Reichsverfassung v. 16.4.1871, BGBI S. 63/83.

2) Eheberg, Das Reichsfinanzwesen, seine Entwicklung, sein jetziger Zustand, seine Ausgestaltung, Bonn 1908, S. 43; Nitschke, Einkommen u. Vermögen in Preußen, Jena 1902, S. 5.

3) Vgl. zur maßgebenden Stellung in der Gesetzgebung, Aktenstück Nr. 132, Bericht der VII. Kommission in: Verhandlungen des Deutschen Reichstages. Bd. 109, S. 790 - 799.

4) Reskript des preußischen Finanzministers v. 28.7.1868, bei Schanz, FA 1886, S. 247; Lewald, Die direkten Steuern im Großherzogtum Baden, FA 1886, S. 309/352.

5) Vgl. Aktenstück Nr. 132, Bericht der 7. Kommission in: Verhandlungen des Deutschen Reichstages, Bd. 109, S. 798.

war geltend gemacht worden, es dürften nicht mit Hilfe des Genossenschaftsgesetzes öffentlich-rechtliche Vorschriften verbessert werden ¹⁾. Zwar wurde die Beschränkung auf das Mitgliedergeschäft in der Ausschlußberatung daraufhin abgelehnt, dennoch wurde in der dritten Abschlußberatung insbesondere vom preußischen Abgeordneten Dr. Miquel ²⁾ herausgestellt, es wäre Aufgabe der Konsum- und Kreditgenossenschaften, nur auf die "Wohlfahrt" ihrer Mitglieder zu achten. Gerade zu diesem Zweck würden sie steuerlich privilegiert; so wäre es bedenklich, diese Genossenschaften der Gewerbesteuer zu unterziehen, zumindest aber nicht gerechtfertigt, diese wie eine AG oder KGaA zur Einkommensteuer heranzuziehen. Daher wäre es notwendig, im Genossenschaftsgesetz zu bestimmen, daß sich die Genossenschaft auf den Mitgliederkreis zu beschränken habe ³⁾. Den Konsum- und Kreditgenossenschaften wurde durch das Genossenschaftsgesetz 1889 das Nichtmitgliedergeschäft untersagt ⁴⁾. Die durch den preußischen Finanzminister angeordnete Gewerbesteuerpflicht der Konsum- und Kreditgenossenschaften ⁵⁾ wird mit Erlaß des neuen Gewerbesteuergesetzes in Preußen zurückgenommen ⁶⁾.

Steuerrechtliche Aspekte haben entscheidend die Verabschiedung des Verbots der Nichtmitgliedergeschäfte beeinflusst, aber nicht typusbestimmende Merkmale der Ge-

- 1) Aktenstück Nr. 132, Bericht der 7. Kommission in: Verhandlungen des Deutschen Reichstages, Bd. 109, S. 789.
- 2) Reformen des preußischen Finanzsystems.
- 3) Vgl. Stenografische Berichte des Reichstages, 45. Sitzung v. 23.3.1889, Bd. 106, S. 1050.
- 4) Vgl. S. 82.
- 5) Reskript v. 5.8.1885, bei Schanz, FA 1886, S. 220/254.
- 6) Vgl. § 5 Abs. 1 GewStG v. 24.6.1891, GS S. 205.

nossenschaft umschrieben. Das Verbot politischer Betätigung und der Drittförderung hat zur Abfassung des § 1 GenG mit der ausdrücklichen Normierung des Förderzwecks geführt. Die einschränkende Interpretation des Förderauftrages beruht hingegen primär auf steuerrechtlichen Erwägungen.

I V . T e i l

Folgerungen für den Grundtyp "Genossenschaft" für
die Rechtsgebiete des Gesellschafts-, Steuer-
und Kartellrechts

A) Gesellschaftsrechtliche Eigenarten als Vorteile der genossenschaftlichen Rechtsform

Soweit der Förderbegriff als tragendes Element der Genossenschaft aufgegeben wird, stellt sich die Frage, ob die Genossenschaft als eigenständige Rechtsform überhaupt noch neben GmbH und AG eine eigene Bedeutung entwickeln kann ¹⁾. Bisher war die fehlende Erwerbsorientierung als Ergebnis des Förderzwecks das tragende Element dieser Rechtsform und beschränkte im wesentlichen die genossenschaftliche Betätigung auf den landwirtschaftlichen oder den Wareneinzelhandelsbereich. In anderen Wirtschaftsbereichen - wie im Produzenten-Absatzbereich - ist sie weniger anzutreffen, wenn insbesondere umfangreiche Delkrederegeschäfte zu tätigen sind und es auf eine besondere Eigenkapitalausstattung ankommt. Die genossenschaftliche Rechtsform hat als ein Instrument mittelständischen Wirtschaftens erhebliche Vorteile gegenüber anderen Kapitalgesellschaften.

I) Körperschaftliche Eigenkapitalausstattung verbunden mit Haftungsvorteilen in einer insgesamt personalistischen Form

Gem. §§ 6 Ziff 3, 105 GenG kann die Genossenschaft die bisher bestehende unbeschränkte und beschränkte

1) Paulick, ZHR 1972, S. 307/319.

Nachschußpflicht der Mitglieder im Konkurs völlig ausschließen ¹⁾. Ähnlich einer GmbH oder AG ist die Haftung auf den eingelegten bzw. gezeichneten Genossenschaftsanteil beschränkt und bietet daher einen besonderen Anreiz für die Gründung neuer Genossenschaften und den Zutritt neuer Mitglieder. Insgesamt muß die Genossenschaft ihre Kreditwürdigkeit durch Zeichnung mehrerer Geschäftsanteile erhöhen, die ihre Eigenkapitalbasis stärkt. Die Genossenschaft ohne Nachschußpflicht ist eine personalistisch strukturierte Unternehmensform mit bloßer Körperschaftshaftung, die in dieser Form einmalig ist ²⁾. Wenn die Rechtsform der Genossenschaft mit der der GmbH & Co KG verglichen wird, so haftet selbst bei der GmbH & Co KG die GmbH als Komplementärin mit ihrem gesamten Vermögen, während bei der Genossenschaft die Haftung bei allen Mitgliedern beschränkt ist ³⁾. Die Genossenschaft unterliegt keinen Vorkehrungen der Gläubigersicherung in Form von Vorschriften über die Aufbringung und Erhaltung eines Mindestkapitals wie bei der AG oder GmbH ⁴⁾. Allerdings können gem. § 65 Abs. 2 Satz 2 GenG längere, d. h. höchstens 5jährige Kündigungsfristen vereinbart werden, um damit zumindest den vom Mitgliederwechsel abhängigen Schwankungen des Grundkapitals zu entgegen ⁵⁾. Eine nach § 16 GenG erleichterte Satzungsänderung verbessert die Eigenkapitalausstattung. Gem. § 121 GenG kann in allen Fällen einer Beteiligung mit mehreren Geschäftsanteilen im Statut die Höhe der Haftsumme begrenzt werden.

-
- 1) Hiervon haben zahlreiche Genossenschaften Gebrauch gemacht, insbesondere die Konsumgenossenschaften, vgl. Schultz, ZfgG 1980, S. 75.
 - 2) Vgl. Schultz, NJW 1974, S. 162.
 - 3) Zartmann/Litfin, S. 301.
 - 4) Schultz, NJW 1974, S. 162.
 - 5) Vgl. Schultz, ZfgG 1980, S. 75/78.

Alle diese Bestimmungen tragen zu einer Stärkung der genossenschaftlichen Eigenkapitalbasis bei, die es ermöglicht, auch Unternehmen mit hohem Kapitalbedarf zu betreiben.

II) Mitglieder- und nicht kapitalbestimmte Genossenschaft

Die Genossenschaft, als Rechtsform darauf angelegt, Mitglieder gleichzeitig als Kunden zu bedienen, ist mitgliederbestimmt. Jedem Mitglied steht in den wesentlichen Angelegenheiten eine Stimme zu. Diese wird dem Mitglied unabhängig von der Höhe des gezeichneten oder eingezahlten Kapitalanteils gewährt. Die Folge ist, daß eine Okkupation der Genossenschaft durch einen Gesellschafter ausgeschlossen ist. Die Genossenschaft kann nicht mit dem Ziel aufgekauft werden, den Willen eines einzigen beherrschenden Gesellschafters oder Mitglieds oder gar eines Fremden, nicht am Gesellschaftszweck interessierten Unternehmens durchzusetzen. Insbesondere Zusammenschlüsse mittelständisch strukturierter Unternehmen sind nicht der Gefahr ausgesetzt, durch ein großes Konzernunternehmen in ihrer Geschäftspolitik "kapitalüberstimmt" zu werden. Zwar kann gemäß § 43 Abs. 3 Satz 2 u. 3 GenG ein Mehrstimmrecht demjenigen Genossen eingeräumt werden, der den Geschäftsbetrieb der Genossenschaft besonders fördert. Damit ist das bisherige "Ein-Mann - Eine-Stimme-Prinzip" durchbrochen. Es wirkt sich allerdings für eine mitgliederstarke Primärgenossenschaft kaum aus ¹⁾. Entscheidend wird dieses Mehrstimmrecht in einer mit wenigen (mindestens 7) Mitgliedern ausgestatteten Zentralgenossenschaft sein. Aber auch das Mehrstimmrecht vermag das primär an die Mitgliedschaft gebundene Stimmrecht nicht entscheidend herabzusetzen. Die Einwirkung

1) Vgl. Schultz, ZfgG 1980, S. 75/80

der übrigen Mitglieder wird dadurch nicht wesentlich beeinträchtigt.

III) Trotz personalistischer Struktur neuzeitliches Management

Die personalistische Struktur der Genossenschaft äußerte sich wie bei den Personalgesellschaften in der Selbstorganschaft. Nur Mitglieder durften als Vorstände berufen werden. Die Generalversammlung als ein uneingeschränkt bestimmendes Organ der Genossenschaft konnte in die Angelegenheiten der laufenden Geschäftsführung eingreifen und dem Vorstand entsprechende Weisungen erteilen ¹⁾. Die Geschäftsführung war daher - gebunden an die Mitgliedschaft - schwer mit Fachkräften zu besetzen und wegen der herrschenden Mitgliederversammlung zu schwerfällig. Der Genossenschaft fehlte eine "zügige und schlagkräftige Geschäftsführung" ²⁾. Die Gesetzesnovellierung hat in zwei Richtungen wesentliche Verbesserungen und Anpassungen an die modernen Bedürfnisse der unternehmerischen Geschäftsleitung gebracht.

Die Stellung des Vorstandes wird gegenüber der Generalversammlung wesentlich verstärkt ³⁾. In Anlehnung an das Aktienrecht obliegt dem Vorstand der Genossenschaft die Leitung "unter eigener Verantwortung" gem. § 27 Abs. 1 GenG, um ihm eine möglichst

1) Zartmann/Litfin, S. 302.

2) AaO, S. 303.

3) Paulick, MDR 1974, S. 91; Zartmann/Litfin, S. 303; Schultz, NJW 1974, S. 163 hält eine statuarische Aufrechterhaltung der früheren Regelung für möglich; er betrachtet die neuen Regelungen als dispositive Vorschriften. Dies kann sich m. E. zu Recht aus § 27 Abs. 1 Satz 2 GenG ergeben.

eigenständige, von der Generalversammlung unabhängige Stellung zu verschaffen. Gem. § 42 GenG dürfen nunmehr Prokuristen dem Vorstand zur Seite gestellt werden. Fachlich geschulte Führungskräfte können - ohne Mitglieder der Genossenschaft zu sein - den Vorstand in speziellen Aufgaben mit entsprechender Vertretungsmöglichkeit gem. § 25 Abs. 2 GenG unterstützen.

Durch die neue Gesetzesfassung ist eine besondere Symbiose zwischen personalistisch geprägten Grundzügen einer Gesellschaft und moderner Leitungsmacht mit unabhängigen Führungskräften gelungen. Die Generalversammlung kann die Geschäftspolitik in den Grundzügen festlegen, wobei eine interessengerechte Durchsetzung dieser Ziele durch eine Mischung von selbstorganschaftlicher Führung und unabhängiger Leitung gewährleistet erscheint. Vielfach wird diese Situation als eine Entfernung des Managements von den Mitgliederinteressen beklagt ¹⁾. Das genossenschaftliche Unternehmen ist jedoch nun in der Lage, sich auf die Belange des eigenen Unternehmens zu konzentrieren. Mitgliederinteressen können sich nicht im alltäglichen Geschäft allein durchsetzen. Der Vorstand ist nur noch in der langfristigen Unternehmenspolitik der Entscheidung der Generalversammlung unterworfen. Insgesamt erscheint nun der notwendige Ausgleich zwischen eigenbetrieblichen Interessen der genossenschaftlichen Unternehmung und den Mitgliederinteressen gefunden, um so den genossenschaftlichen Geschäftsbetrieb zu stärken.

1) Großfeld, Genossenschaft und Eigentum, S. 22.

IV) Vorzüge der genossenschaftlichen Rechtsform in der Gründungs- wie Funktionsphase

Nach der GmbH-Novelle vom 1.1.1981 ¹⁾ hat die Genossenschaft als Rechtsform in der Gründungsphase an Bedeutung gewonnen. Das GmbH-Gesetz verlangt nunmehr ein erhöhtes Stammkapital (mindestens 50 000,-- DM) und stellt besondere Anforderungen an die tatsächliche Einbringung der Einlagen ²⁾. An die Kapitalaufbringung werden bei der Genossenschaft in der Gründungsphase keine besonderen Anforderungen gestellt. Weder ist eine Mindesthöhe des Stammkapitals vorgeschrieben, noch müssen die gezeichneten Stammeinlagen in bestimmter Höhe bei Eintragung eingezahlt sein. Zudem muß das Statut zur Anmeldung beim Genossenschaftsregister gem. § 5 GenG nicht notariell beurkundet werden. Gründungskosten und Kapitalaufbringung heben die Genossenschaft gegenüber der GmbH besonders hervor.

In der Funktionsphase hat sich die genossenschaftliche Rechtsform insbesondere gegenüber der Rechtsform der AG bewährt. Aus einem verstärkten Bedürfnis nach Rückumwandlung von der AG und der GmbH in die Rechtsform der Genossenschaft ³⁾ kann geschlossen werden, daß die Erwartungen an die Rechtsform der Aktiengesellschaft nicht erfüllt worden sind. Die Handhabung

1) BGBI I 1980, S. 836.

2) Vgl. Schmidt, Grundzüge der GmbH-Novelle, NJW 80, S. 17, S. 69/70.

3) Vgl. Schultz, ZfgG 1980, S. 75/83, er bezieht sich auf eine Eingabe des Freien Ausschusses der deutschen Genossenschaftsverbände an den Bundesjustizminister vom 16.11.1978 zwecks Schaffung der rechtlichen Voraussetzungen der Rückumwandlung, die nach der gegenwärtigen Rechtslage unzulässig ist.

der aktienrechtlichen Gesellschaftsform ist schwerfälliger als die der Genossenschaft durch eine Vielzahl von nicht abdingbaren Einzelvorschriften ¹⁾, die hohe Aufwendungen verursachen, ohne ihre Rechtfertigung im Kapitaleinsatz und Unternehmenstyp zu finden. Das "aktienrechtliche Kleid" ist insgesamt zu groß ²⁾. Die Rechtsform der Genossenschaft bleibt deshalb eine attraktive Unternehmensform für Erwerbsunternehmen.

Im Ergebnis ist die Genossenschaft eine auf Gewinnerzielung, Mitgliedereinwirkung und -mitbestimmung und einen dem Geschäftszweck entsprechenden Leistungsaustausch mit ihren Mitgliedern angelegte Gesellschaft, die nicht kapitalgebunden majorisiert werden kann.

V) Neue Folgerungen für die genossenschaftliche Rückvergütung

Die Rückvergütung in der Genossenschaft ist kein steuerrechtlicher Begriff, sondern entstammt dem Handelsrecht bzw. dem Genossenschaftsrecht ³⁾. Sie entspricht dem Wesen des genossenschaftlichen Wirtschaftens und ist typisch für genossenschaftliches Handeln ⁴⁾. Das Prinzip der Rückgewähr nach

1) Vgl. Schultz, aaO, S. 84.

2) Schultz, aaO, S. 89.

3) Schubert, Die steuerliche Problematik der Warenrückvergütung, in: Die genossenschaftliche Rückvergütung, Quellen und Studien, Bd. 12, Karlsruhe 1961, S. 39.

4) Müller, § 19 Anm. 19; Lang/Weidmüller, § 19 Anm. 7; Paulick, Probleme der Warenrückvergütung, in: Die genossenschaftliche Rückvergütung, aaO, S. 33; Westermann, Die Rechtsnatur der Warenrückvergütung, in: Die genossenschaftliche Rückvergütung, aaO, S. 2.

Umsatz ist nahezu so alt wie die genossenschaftliche Bewegung ¹⁾ und ebenso lange als handelsrechtlicher Begriff umstritten ²⁾. Unter der Herrschaft eines vermeintlichen Primats des Gesellschafts- bzw. Zivilrechts vor dem Steuerrecht ³⁾ wurde die Rückvergütung je nach ihren steuerlichen Auswirkungen vorgenommen. Alle handelsrechtlichen Abhandlungen zur Rückvergütung nehmen nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Steuerrecht direkten Bezug auf das Steuerrecht ⁴⁾, ohne die weitere steuerliche Eigenart zu überdenken bzw. dem Steuerrecht eigentümliche Anknüpfungspunkte zu erfassen.

1) Bisherige Ansicht

Die Auffassung, die die Genossenschaft für einen Gewinnerzielungsbetrieb hält, charakterisiert die Rückvergütung als eine umsatzbezogene Gewinnverwendung gem. § 19 Abs. 2 GenG ⁵⁾. Andererseits wird unter der Warenrückvergütung ein umsatzbezogener nachträglicher Preisnachlaß oder Rabatt verstanden, der sich in seiner Art der Gewährung in nichts von einem Barzahlungsrabatt unterscheidet ⁶⁾. Eine dritte nahezu herrschende

1) Mahlmann, S. 104; Westermann, Rückvergütung, aaO, S. 2.

2) Vgl. dazu Mahlmann, S. 109.

3) So Schubert, aaO, S. 39.

4) Vgl. die Schrift: Die genossenschaftliche Rückvergütung, Quellen und Studien, Bd. XII, Karlsruhe 1961.

5) Vgl. für viele Mahlmann, DB 1972, S. 1548 mit der dort aufgeführten Literatur; ders., S. 146.

6) Vgl. Klein, Das Steuerrecht der Genossenschaft, S. 153/209.

Ansicht vertritt die Theorie der arteilgenen Rechtsnatur der Rückvergütung. Die Rückvergütung sei weder ein Preisnachlaß ¹⁾ noch Gewinnverwendung ²⁾. Das Genossenschaftsmitglied habe einen originären mitgliedschaftsrechtlichen Anspruch auf die Rückvergütung, unabhängig von der Festlegung im Statut oder durch die Generalversammlung ³⁾. Die Gewährung einer genossenschaftlichen Rückvergütung entspreche dem in § 1 GenG normierten Förderzweck ⁴⁾ und der Idee der naturalen, d. h. unmittelbaren Förderung der Genossen durch die Genossenschaft ⁵⁾. Die Rückvergütung sei daher gewinnmindernde Ausgabe ⁶⁾. Mit der Herstellung des Bezugs zu § 1 GenG sollte die Rückvergütung, die im Genossenschaftsgesetz keine Regelung erfahren hat ⁷⁾, auf eine rechtliche Ebene gehoben werden, um so ohne Höhenbegrenzung die steuerliche Anerkennung der Warenrückvergütung als Betriebsausgabe zu erreichen.

- 1) Die Höhe der Rückvergütung wird von dem Gesamtergebnis der Genossenschaft abhängig gemacht und nicht von dem einzelnen Individualgeschäft; Westermann, Rückvergütung, S. 22; Paulick, Probleme der Warenrückvergütung, S. 35; BGH NJW 64, S. 352/355; BFH DB 76, S. 898.
- 2) Westermann, Rückvergütung, S. 1; Paulick, Probleme der Rückvergütung, S. 34; Reinhardt, Rechtsprobleme, S. 25/28.
- 3) Westermann, Rückvergütung, S. 14; a.A. Müller, § 19, Rndnr. 25.
- 4) BGH NJW 1964, S. 352/355.
- 5) Lang/Weidmüller, § 19 Anm. 7; Müller, § 19, Rndnr. 19.
- 6) Vgl. für viele Lang/Weidmüller, § 19 Anm. 7; gleichwohl sei die Rückvergütung kein Preisnachlaß; vgl. Fn. 1.
- 7) Vgl. Westermann, Rückvergütung, S. 3.

Die zum Typus der Genossenschaft und zum Förderzweck im Sinn des § 1 GenG gefundene Begründung der herrschenden Meinung entspricht der Argumentation zur Rückvergütung. Unterstellt man der Genossenschaft Gewinnerzielungsabsicht, scheint für die Rückvergütung kein Raum mehr. Die Rechtsnatur der Warenrückvergütung ist an die Prämisse des Förderzwecks geknüpft. Auch unabhängig vom Förderprinzip läßt sich jedoch eine eigene Bedeutung der Rückvergütung entwickeln.

2) Die Rückvergütung in ihrer Erscheinungsform, Wirkung und Funktion

Betrachtet man die Rückvergütung nach Erscheinungsform, Wirkung und Funktion, so ergeben sich unterschiedliche Ergebnisse:

Die Warenrückvergütung ist nach ihrer äußeren Erscheinungsform Gewinnverwendung.

Sie wird aus dem erzielten Jahresüberschuß gewährt, nachdem das eingesetzte Kapital angemessen verzinst und ein Teil des Gewinns dem Reservefonds und den Rücklagen zugeführt wurde ¹⁾. Die Rückvergütung ist also betriebsüberschußabhängig. Sie wird nach Kriterien gewährt, die in anderen Gesellschaften als Zeichen für Gewinnverwendung stehen. Mitgliedern einer Gesellschaft werden geldwerte Vorteile gewährt, die zwar den Umsatz ihres Warenbezugs anerkennen, jedoch aus dem Jahresergebnis der Gesellschaft stammen ²⁾. Die Art der Gewährung der Rückvergütung spricht für eine Gewinnver-

1) So auch Paulick, Die Warenrückvergütung, S. 20.

2) Henzler, Betriebswirtschaftliche Probleme des Genossenschaftswesens, S. 83 u. 88.

teilung im Sinne des § 19 Abs. 2 GenG, nur daß sie nicht - wie bei anderen Kapitalgesellschaften - an den Wert der Kapitalbeteiligung geknüpft ist. Ein weiterer, für die Gewinnverwendung sprechender Umstand, mag darin zu erblicken sein, daß - soweit in den Statuten nichts anderes vorgesehen ist - die Generalversammlung gem. § 48 Abs. 1, 1. Halbsatz GenG über die Höhe der Gewinnverwendung zu beschließen hat ¹⁾. Die Situation ist mit § 46 Nr. 1 GmbHG und § 174 Abs. 1 AktG vergleichbar ²⁾.

Die Warenrückvergütung ist ihrer Wirkung nach ein Preisnachlaß.

Die Warenrückvergütung wird gewährt wie ein Jahresbonus, Mengenumsatzrabatt oder Treuerabatt. Die Erwägung, daß die Rückvergütung nicht an Einzelgeschäfte anknüpft wie ein normaler Einzelrabatt, sondern an den mit der Gesellschaft getätigten Gesamtumsatz und an den in der Gesellschaft erzielten Überschuß, ist für den Gesellschafterkunden nicht von besonderem Interesse. Es kommt ihm lediglich darauf an, zu möglichst günstigen Preisen zu kaufen oder zu verkaufen. Für das Mitglied einer Genossenschaft besteht kaum noch ein Unterschied zu einem Angehörigen einer freien Lebensmittelkette. Verstärkt wird dieser Eindruck noch dadurch, daß regelmäßig in den Statuten vereinbart ist ³⁾, daß Vorstand und Aufsichtsrat die Höhe der Rückvergütung festlegen können. Sie ist wie eine Preisfestsetzung reine Geschäftsführungsmaßnahme. Sie bewirkt beim Gesellschafterkunden einen Preisnachlaß.

- 1) Vgl. dazu auch BGH NJW 1964, S. 352/355; Grosse, S. 47/52.
- 2) Paulick, StuW 1958, Sp. 671/680; ders. Das Recht der eG, S. 290.
- 3) Vgl. Satzung der co op-Dortmund, § 47 Abs. 2; Satzung des Genoverbandes, Ausg. 11 1974 Form 103058, § 38; § 42 der Rewe-Satzung; § 52 der Datev-Satzung.

Die Warenrückvergütung verknüpft funktional Preis-
nachlaß mit einer Form von einer "gewinnverwendenden"
Umsatzbeteiligung.

Die Warenrückvergütung hat eine wirtschaftliche Funktion. Die umsatzbemessende Rückvergütung soll die Mitglieder bewegen, überwiegend bei der Genossenschaft zu kaufen, um überhaupt die Rückvergütung zu erhalten. Die genossenschaftlichen Anlagen werden ausgelastet. Die hohe Auslastung schlägt sich wiederum in einer kostengünstigen Bedienung der Gesellschafterkunden nieder. Dieses Prinzip ist auch heute noch gültig. Eine Genossenschaft kann nicht bloß darauf vertrauen, daß Leistungen ihrer Unternehmung lediglich aus dem Motiv der Zugehörigkeit zur Genossenschaft in Anspruch genommen werden, sofern nicht das Statut zur Warenabnahme verpflichtet ¹⁾. Die Genossenschaft muß vornehmlich ihren Mitgliedern die genossenschaftlichen Dienste anbieten, um ein sicheres Kundenpotential zu erhalten.

Das wirtschaftliche Prinzip der Preisbemessung ist schon bei der Einführung der Rückvergütung maßgebend gewesen. Schulze/Delitzsch hatte die Rückvergütung 1853 in das Statut der 1849 gegründeten Schuhmacher-Assoziation aufnehmen lassen ²⁾, um die Mitglieder durch die Prämie auf die Warenentnahme verstärkt am Umsatz der Genossenschaft zu interessieren. Die Leistungen der Genossenschaft konnten verbessert und finanzschwächeren Mitgliedern bessere Kreditmöglichkeiten gewährt werden ³⁾.

1) Hier bestehen aber kartellrechtliche Bedenken, dazu unten, S. 166 ff.

2) Westermann, Rückvergütung, S. 2.

3) Mahlmann, S. 105.

3) Die Rückvergütung vornehmlich als Preisnachlaß?

Die Funktion der Warenrückvergütung offenbart eine gesellschaftsrechtliche, d. h. mitgliedschaftsrechtliche und eine wirtschaftliche, d. h. vornehmlich preisrechtliche Eigenart.

Welche Besonderheit bestimmend ist, ergibt sich je nach zivilrechtlichem oder steuerrechtlichem Blickwinkel. Förmliche Rückvergütungen werden nur bei der Genossenschaft vorgenommen. Damit fehlen unmittelbare Vergleichsmaßstäbe. Man trifft jedoch auch bei anderen Gesellschaften auf eine der Genossenschaft ähnlichen Mitglieder-Kunden-Stellung mit einer gleichartigen Interessenlage.

a) Preisnachlaß bei anderen Gesellschaften

Unternehmen beteiligen sich an nicht genossenschaftlichen Gesellschaften oder gründen derartige Gesellschaften, um die Leistungen des gegründeten Unternehmens im eigenen Betrieb weiter zu verwenden. Es werden Waren über die Gesellschaft verkauft oder Produktionsbetriebe gegründet zur Herstellung von Produkten, die der beteiligte Unternehmer in seinem Betrieb verwerten kann.

Diese Gesellschaften räumen dem Gesellschafter, der als Kunde dem Unternehmensgegenstand entsprechende Leistungen entnimmt, Sonderrabatte ein, die den Gesellschafter in der Regel günstiger stellen als unternehmensfremde Personen. Dieser Rabatt kann sogar so bemessen sein, daß der Gesellschafter die Leistung

zum vorhinein vermuteten Selbstkostenpreis erhält, soweit sich nicht andere Gesellschafter, die keine Kunden der Gesellschaft sind, benachteiligt fühlen, weil ihnen die Gewinne aus diesen Geschäften nicht mehr über die Kapitaldividende zugeteilt werden. Der Grund für die Benachteiligung geht umso mehr verloren, je mehr Gesellschafter Kunden dieser Gesellschaft sind, bis schließlich alle Gesellschafter auch zugleich Kunden sind. Gründe für die Besserstellung des Gesellschafterkunden sind in der Regel Liefergarantien des Gesellschafterkunden. Auch wenn sie nicht vereinbart sind, erwachsen sie naturgemäß aus der Gesellschafterstellung. Die daraus resultierende bessere Auslastung des Gesellschaftsunternehmens führt zu einer Kostendegression und rechtfertigt daher den Sonderrabatt zum einen gegenüber dem Nichtgesellschafter wegen der optimalen Leistungsbeziehung und zum anderen gegenüber dem nur kapitaleinlegenden Gesellschafter wegen der höheren Gewinnerwartung.

Der gewährte günstigere Preis erhält die Wirkung eines Preisnachlasses, der typisch ist für das Verhalten einer Gesellschaft jeder beliebigen Rechtsform, soweit die Gesellschaft in ein dem Unternehmensgegenstand entsprechendes Leistungsverhältnis zum Gesellschafter tritt.

b) Die Rückvergütung an der Grenze der gesellschaftsrechtlichen vGA am Beispiel der Aktiengesellschaft

Die Gründer einer Aktiengesellschaft schaffen selten aus eigenbetrieblichen Interessen diese Gesellschaftsform; die AG hat die Funktion, Kapital zusammenzuführen.

Das Kapital wird von anonym bleibenden Beteiligten aufgebracht ¹⁾, die gesellschaftsrechtlichen Bindungen sind sehr gering und in §§ 54 und 55 AktG abschließend geregelt ²⁾. Gem. § 57 AktG wird aus Gründen des Gläubigerschutzes und zum Schutz der nicht am Unternehmensgegenstand teilnehmenden Gesellschafter ³⁾ schon dann eine aktienrechtlich verdeckte Gewinnausschüttung angenommen, wenn die Gesellschaft an ihre Aktionäre eine vermögenswerte Leistung vornimmt, die den festgestellten und zur Ausschüttung beschlossenen Bilanzgewinn nicht verteilt und ungerechtfertigt hoch ist ⁴⁾. In der Rechtsform der Aktiengesellschaft ist der Gegensatz des kapitaleinlegenden Gesellschafters zum Gesellschafterkunden zugunsten des ersteren gelöst. Dies soll nach Ansicht Luthers ⁵⁾ auch für die dem Unternehmensgegenstand entsprechenden Leistungsbeziehungen gelten (also nicht nur für die mit der Gesellschaft "zufällig" getätigten Einzelgeschäfte). Luther hält die Rückvergütungsregelung in der Satzung einer Aktiengesellschaft aus aktienrechtlichen und steuerrechtlichen Gründen für eine verdeckte Gewinnausschüttung. Allerdings geht auch Luther davon aus, daß sich wirtschaftliche Vorteile, die sich aus den Geschäftsbeziehungen mit den Kunden ergeben, auch im Preis niederschlagen dürfen ⁶⁾.

- 1) Kraft/Kreutz, Gesellschaftsrecht, S. 188.
- 2) Lutter, Kölner Kommentar § 54, Rdnr. 11; Baumbach/Hueck, Üb vor § 54, Rdnr. 10.
- 3) So wohl a. Döllerer, BB 1967, S. 1437;
- 4) Döllerer, BB 1967, S. 1437/1439; ders. Verdeckte Gewinnausschüttungen, S. 24; Baumbach/Hueck, § 54, Rdnr. 5. u. 7: eine ähnliche Regelung findet sich im GmbHG und GenG nicht, § 30 GmbHG schützt nur das Stammkapital.
- 5) Die genossenschaftliche AG, S. 40.
- 6) Eine Einkaufsgesellschaft darf danach erhebliche Preisunterschiede zwischen dem Aktionärs- und Nichtaktionärsgeschäft machen, wenn sie ausschließlich ihre Aktionäre beliefert und nur Überschussmengen an Dritte absetzt.

Damit wird deutlich, daß die Aktiengesellschaft den Gesellschafter in der Regel nicht als Kunden sieht. Je häufiger aber die Gesellschafter als Kunden auftreten, wird auch bei der Aktiengesellschaft ein Rabatt an den Gesellschafterkunden gewährt werden können, wenn er bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters Dritten unter sonst gleichen Umständen gewährt werden würde ¹⁾. Luther vertritt die insgesamt restriktive Ansicht zur Rückvergütung bei der Aktiengesellschaft, weil er die Einzelgeschäfte (Nebengeschäfte) und Geschäfte, die dem Unternehmensgegenstand entsprechen, gleichsetzt. Sofern Geschäfte dem Unternehmensgegenstand entsprechend mit dem Mitglied durchgeführt werden, sind zwar die gleichen Rechtsmaßstäbe anzuwenden wie bei Einzelgeschäften, jedoch sind sie um ein zusätzliches Kriterium zu ergänzen. Die Wiederholbarkeit der Zweckgeschäfte eröffnet dem gewissenhaften Geschäftsführer einen wesentlich geringeren Entscheidungsspielraum in der Preisgestaltung, als bei leicht überprüfbaren Einzelgeschäften. Damit kann auch bei der Aktiengesellschaft eine Umsatzrückvergütung gewährt werden, ohne gleich eine gesellschaftsrechtliche verdeckte Gewinnausschüttung zu sein. Nur im Rahmen der dem Unternehmensgegenstand entsprechenden Leistungsverhältnisse wird der gesellschaftsrechtliche Sonderrabatt zu gewähren sein. Bei mit der Gesellschaft getätigten Einzelgeschäften, die nicht dem Unternehmenszweck entsprechen, wird man strengere Maßstäbe anlegen müssen.

1) Döllnerer, BB 1967, S. 1437/1443.

c) Handhabung der Rückvergütungspolitik

Der Vorstand und Aufsichtsrat einer Genossenschaft kann nicht schrankenlos Rückvergütungen gewähren. Die Höhe der zu gewährenden Rückvergütung richtet sich in den Satzungen "nach der wirtschaftlichen Lage der Genossenschaft".¹⁾ Die Rückvergütungspolitik darf nicht zur mangelnden Rücklagenbildung und damit zum Verzicht auf Selbstfinanzierung führen, wenn sie nicht durch Zeichnung neuer Mitgliederanteile ausgeglichen werden kann²⁾. Eine überdurchschnittliche Fremdkapitalbeschaffung würde die Genossenschaft in wirtschaftliche Abhängigkeit eines oder mehrerer Geldgeber drängen. Die ökonomische Unselbständigkeit der Genossenschaft setzt ihre inneren Regulierungsmechanismen, wie die Ein- und Mitwirkung der Mitglieder, die Unabhängigkeit des Vorstandes im Tagesgeschäft außer Kraft.

Vorstand und Aufsichtsrat sind daher auf eine umsichtige Geschäftsführung verpflichtet³⁾, so daß hier in etwa gleiche Maßstäbe anzusetzen sind wie bei der Feststellung der Rabattgewährung einer Aktiengesellschaft an einen Gesellschafterkunden.

d) Gleichartigkeit der genossenschaftlichen Rückvergütung unter besonderer Berücksichtigung des gesellschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgebots

Ein gesellschaftsrechtlicher Sonderrabatt ist auch im nichtgenossenschaftlichen Bereich durchaus möglich ist.

1) Satzung der Davev § 52; vgl. auch § 43 der Rewe-Satzung, danach ist die finanzielle Unabhängigkeit der Genossenschaft durch die Bildung von Rücklagen sicherzustellen.

2) Albers, S. 87.

3) So § 47 Abs. 6 der co op-Satzung.

Damit ist noch nicht geklärt, warum die Genossenschaft die Rückvergütung aus ihrem Jahresüberschuß wie eine Gewinnzuweisung gewährt. Die Rückvergütung wird aus technischen Gründen nach dem Überschuß bemessen. Treten Geschäftsvorfälle mit Gesellschaftern im Vergleich zu Fremdgeschäften in relativ geringem Umfang auf, so läßt sich der Bonus im vorhinein bestimmen bzw. festlegen, ohne daß am Jahresende allein aus diesem Grunde die Gewinnerwartung unter Null fällt. Wenn aber das Gesellschaftergeschäft zum Regelfall wird und nicht mehr abzusehen ist, wie die Gewinn- oder Verlustchance eintritt, kann der Bonus in der Regel nicht im vorhinein gezahlt werden. Daher erfolgt die Bonusgewährung erst nach Feststellung des Überschusses ¹⁾.

Die Rückvergütung ist ein Preisnachlaß. Sie beschränkt sich auf die im Mitgliedergeschäft erzielten Überschüsse ²⁾. Diese Beschränkung ist Folge des gesellschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgebots ³⁾ der Gesellschafterkunden und kapitaleinlegenden Mitglieder. Nur die aus dem Mitgliedergeschäft erzielten, nach dem Rückvergütungsprinzip ausgekehrten Überschüsse, tasten das Gleichbehandlungsgebot nicht an. Würde man mit den im Nichtmitgliedergeschäft erzielten Überschüssen so verfahren, so würden Gewinne nach einem Prinzip ausgeschüttet, zu deren Erzielung die Gesellschafterkunden ebenso viel oder wenig wie die Gesellschafter als Nichtkunden beigetragen haben. Der im Nichtmitgliedergeschäft

- 1) So verfahren auch die in nicht genossenschaftlicher Form betriebenen Verkaufssyndikate bzw. Kartelle.
- 2) Paulick, Probleme der Warenrückvergütung, S. 30/31.
- 3) Im Ansatz: Schiemann, Überlegungen zur genossenschaftlichen Rückvergütung in der Körperschaftsteuerreform, DB 1975, S. 419/422.

erzielte Überschuß basiert vornehmlich auf der Kapitalzusammenfassung der Gesellschafter und nicht auf deren Geschäftsbeziehung mit der Genossenschaft. Das Mitgliedergeschäft wirkt nur mittelbar auf den Gewinn des Nichtmitgliedergeschäfts ein (Kostendegression durch bessere Auslastung). Das kann in gleichem Umfang für das eingesetzte Kapital im umgekehrten Sinne gelten. Ein direkter Einfluß ist jedoch nicht feststellbar. Eine Trennung nach Überschuß aus dem Mitgliedergeschäft und Gewinn aus dem Nichtmitgliedergeschäft ist nicht nur aus dem Gesichtspunkt der Rabattgewährung, sondern auch aus dem der gesellschaftsrechtlichen Gleichbehandlung als einzig mögliche Differenzierung nach den Interessen des eingesetzten Kapitals und denen der Gesellschafterkunden erforderlich ¹⁾.

Eine weitere gesellschaftsrechtliche Komponente der Rückvergütung ergibt sich aus dem übernommenen Risiko ²⁾, das in der bloßen Erwartung eines rückvergütungsfähigen Überschusses liegt. Wird im Mitgliedergeschäft kein Überschuß erzielt, wird keine Rückvergütung gewährt. Da eine über den erzielten Überschuß hinaus gewährte Rückvergütung den Kapitalbestand der Genossenschaft angreift, nehmen die Mitglieder an dem unternehmerischen Risiko teil.

Aus gesellschaftsrechtlichen Regelungen ergeben sich die Grenzen des rückvergütungsfähigen Überschusses, die dem genossenschaftlichen Rabatt eine besondere Stellung geben. Die Warenrückvergütung ist nach ihrer äußeren Erscheinungsform Gewinnverwendung; sie verknüpft funktional Preisnachlaß mit einer Form von einer

1) Im Ergebnis anders, Schiemann, DB 75, S. 419/422.

2) Schiemann, aaO, S. 421.

"gewinnverwendenden Umsatzbeteiligung". In ihrer Wirkung ist sie ein Preisnachlaß. Sie ist im gesellschaftsrechtlichen Sinne Rabatt, der regelmäßig einem Kundenmitglied bei Inanspruchnahme der dem Geschäftsgegenstand des Gesellschaftsunternehmens entsprechenden Leistungen gewährt werden muß. Die Grenze zur gesellschaftsrechtlichen vGA ergibt sich aus dem gesellschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot gegenüber einem nur kapitaleinlegenden Mitglied.

B) Die genossenschaftliche Rückvergütung im Steuerrecht

Genossenschaften haben gem. § 22 KStG die Möglichkeit, neben sofort als Betriebsausgaben abzugsfähigen Preisnachlässen, Rückvergütungen auch nachträglich zu gewähren, und weiterhin - sofern die Genossenschaft als Absatzgenossenschaft arbeitet - auf die von Mitgliedern bezogenen Waren eine nachträgliche Preiserhöhung vorzunehmen. In der Vorschrift des § 22 KStG hat sich die tatsächliche Handlungsweise der Genossenschaft niedergeschlagen. In der mitgliederbedienenden Funktion der Genossenschaft wird das steuerrechtliche Problem der Rückvergütung zugunsten einer Betriebsausgabe gelöst. Das Mitglied wird einem Kunden gleichgestellt. Die Genossenschaft ist nach Rückvergütungen in ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit um den nach § 22 KStG gewährten Rabatt gemindert. Diese Aussage wird bestätigt in der steuergeschichtlichen Entwicklung, durch die steuertechnische Handhabung und steuerrechtliche Wertung des § 22 KStG als typisierter Interessenausgleich zwischen dem Kundenmitglied und der Genossenschaft.

I) Rückvergütung zwischen Gewinnverwendung und Betriebsausgabe

Im Gegensatz zu einem normal gewährten Rabatt wird die Rückvergütung nach Abschluß des Wirtschaftsjahres der Höhe nach festgesetzt und nicht schon beim Zustandekommen der einzelnen Lieferverträge ¹⁾. Die Höhe richtet sich nach der Bemessungsgrundlage "Überschuß". Damit rückt die Rückvergütung in die Nähe der Gewinnverwendung ²⁾. Gleichwohl ordnet § 22 KStG an, daß die Rückvergütung als Betriebsausgabe der genossenschaftlichen Unternehmung abgesetzt werden kann. Die Rückvergütung bewegt sich auf der Grenze der Betriebsausgaben- und Gewinnqualifikation ³⁾. Die Warenrückvergütung enthält auf den ersten Blick Gewinn- und Rabattbestandteile. Eine korrekte Besteuerung ist besonders schwierig, da eine Aufteilung in verschiedene Bestandteile zwar oft versucht, aber nie vollkommen gelungen ist ⁴⁾. Die Zweifel an der steuerrechtlichen Abzugsfähigkeit der Rückvergütung wären gemindert, wenn die Rückvergütung nicht von der Ertragslage der Genossenschaft abhängig wäre ⁵⁾.

1) Wöhe, S. 277; Abschn. 66 Abs. 2 KStR 1977.

2) Wöhe, S. 278.

3) Kirchhof, Die Eigenständigkeit, S. 17; besonders deutlich wird der Zwiespalt bei Bühler, S. 5, indem er ausführt, daß die Kernfrage der Gewinnbesteuerung der Genossenschaft die Preisbemessung gegenüber den Mitgliedern sei, da im Normalfall die Preisstellung eine Frage der Betriebsausgaben sei.

4) Albers, S. 85.

5) Vgl. Gabriel, S. 26, mit Hinweisen auf schweizerische Vorgänge; dort hatte man die Besteuerung der überschußabhängigen Rückvergütung eingeführt, worauf die Genossenschaften dazu übergingen, die Höhe der Rückvergütung im vorhinein festzulegen.

1) Der vermeintliche Gegensatz zum Rabatt

Ein Rabatt sei deshalb nicht gegeben, weil die Rückvergütung kein Preisnachlaß auf den individuellen Absatz, sondern eine proportionale Überschußverteilung¹⁾ sei. Sie bewege sich nicht auf der Preisebene²⁾.

Hinzu komme, daß das Mitglied damit nicht den Erlös für seine Ware erhalte - abzüglich der Kosten, die der Genossenschaft durch den Verkauf entstanden sind - sondern nur einen Anteil am Gesamtüberschuß, unabhängig davon, inwieweit das Mitglied dazu beigetragen habe³⁾. Diese Betrachtungsweise ist für die steuerliche Qualifikation der Rückvergütung von keinem bedeutenden Wert. Betriebsausgaben fragen nicht nach der Herkunft der für die aufgewendeten Mittel und richten sich kaum nach deren Qualität. Betriebsausgaben entstehen aus betrieblicher Veranlassung und nicht aus der Qualifikation der dafür verwendeten Umsätze oder Einlagen oder sonstigen Passivbeträgen. Imübrigen kommt es bei einer Rabattgewährung nicht darauf an, daß gerade derjenige den Rabatt bekommt, der den dazu notwendigen Überschuß gebildet hat, sondern auf preis- und wettbewerbspolitische Unternehmererwägungen⁴⁾. Ihr Wettbewerbs- und

1) Gabriel, S. 24; so auch schon Schanz, FA 1886, S. 754 f.

2) So auch Paulick, Warenrückvergütung, S. 22.

3) Gabriel, aaO; Schanz, aaO; bestritten wird diese Ansicht von Rauhe, S. 96, der noch eine direkte Zuordnung von gebildeten Überschüssen und den einzelnen Mitgliedergeschäften sieht.

4) Blümich/Klein, § 23 Anm. 4 d; so wohl auch Paulick, Warenrückvergütung, S. 54 ff; a.A. Wöhe, S. 280: Die Warenrückvergütung erhalten die Mitglieder nicht aus absatzpolitischen Überlegungen, sondern als Ergebnis ihrer Beteiligung. Wöhe übersieht einerseits die kaufanreizsteigernde Umsatzabhängigkeit der Rückvergütung und andererseits die neben der Rückvergütung ausgeschüttete Kapitalbeteiligungsdividende, die das eigentliche Ergebnis der genossenschaftlichen Beteiligung darstellt.

Betriebsausgabencharakter wird darüber hinaus nur anerkannt, soweit auch vergleichbare Unternehmen Nachvergütungen gewähren ¹⁾. Eine Rabattzusage ist nicht ausschließlich durch ihre Branchenüblichkeit bestimmt, sondern ein Mittel der langfristigen Absatzpolitik ²⁾. Diejenige Auffassung, die die Rückvergütung zu einem als Betriebsausgabe getarnten Gewinn erklärt und daher für deren Abschaffung plädiert ³⁾, stößt auf die Frage, in welcher Form und inwieweit eine "aktive" Preispolitik der Genossenschaft ihren Mitgliedern gegenüber technisch möglich und steuerrechtlich aus dem Blickwinkel der verdeckten Gewinnausschüttung im Einzelfall zu lösen ist ⁴⁾.

2) Rückvergütung als Ergebnis der genossenschaftlichen Förderpflicht

Nach der derzeit herrschenden Meinung ⁵⁾ ist die Rückvergütung keine Gewinnverteilung, sondern die Rückführung von Überschüssen im Sinne eines wegen kaufmännischer Vorsicht nur mangelhaft gelungenen Aufwanddeckungsprinzips ⁶⁾. Grundlage für die fehlende Gewinnerzielungsabsicht und dem Aufwanddeckungsprinzip entsprechende Lieferung zum Selbstkostenpreis an die Mitglieder sei die im Gesellschaftsrecht festgeschriebene Förderpflicht der Genossenschaft ⁷⁾. Die vermeintliche gesellschafts-

1) Rauhe, S. 97.

2) Wöhe, S. 280.

3) Wöhe, S. 281.

4) Rauhe, S. 66; Nölle, zur Problematik der Besteuerung von Genossenschaften, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1962, S. 567/632, sehen in der Herabsetzung von Preisen aus wettbewerbspolitischen Gründen keine verdeckte Gewinnausschüttung.

5) Wöhe, S. 279.

6) Vgl. dazu für viele Asseyer, S. 164; Paulick, Warenrückvergütung, S. 14; Klusak, S. 76; Weisser, FA 1951/52, S. 649/672.

7) Paulick, FR 1963, S. 227; ders. ZfgG 77, S. 271; Westermann, Rückvergütung, S. 21; BFH BStBl 1954, III, S. 36/37; zuletzt noch BFH BStBl 1976 II, S. 351/353.

rechtliche Verpflichtung wird zur betrieblichen Bedingung. Die Rückvergütung sei durch die Eigenart des genossenschaftlichen Geschäftsbetriebes veranlaßt und damit schon nach § 4 Abs. 4 EStG als Betriebsausgabe anzuerkennen ¹⁾. Die Genossenschaft als Fördergemeinschaft im Sinne des § 1 GenG erziele keine Gewinne für sich selbst, sondern vermittele nur Ersparnisse an ihre Mitglieder ²⁾.

Das Förderprinzip ist im gesellschaftsrechtlichen Bereich kaum noch als verpflichtende Grundlage genossenschaftlichen Handelns vertretbar und erkennbar ³⁾. Die Übertragung des Förderbegriffs ins Steuerrecht wird in dieser allgemeinen Form einer angemessenen Beurteilung der Gesellschafter-Kunden-Beziehung nicht gerecht. Wird die Rückvergütung allein auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage vorgenommen, gerät diese quasi per definitionem in den Bereich der der vGA ⁴⁾. Das Steuerrecht beurteilt die Gesellschafter-Kunden-Beziehung und dient nicht der Rechtfertigung des genossenschaftlichen Wirtschaftens und gewinnentsagenden Verhaltens ⁵⁾. Nachteile der herrschenden Auffassung zum Förderprinzip werden insbesondere bei der Festlegung des Umfangs des Nichtmitgliedergeschäfts deutlich. Ein umfangreiches Nichtmitgliedergeschäft stellt den Charakter der Genossenschaft als nicht gewinnstrebigem Interessenverband und die Abzugsfähigkeit der Rückvergütung in Frage ⁶⁾.

1) Zulow/Henze, S. 140.

2) Paulick, Warenrückvergütung, S. 21; vgl. oben zum Begriff "Ersparnis", S. 69.

3) Vgl. oben S. 56

4) So schon RFH E 44, S. 251/252.

5) So aber Paulick, StuW 1958, Sp. 589/613.

6) BFH BStBl 1970 II, S. 532; Herrmann/Heuer, § 23 Anm. 81; Blümich/Klein, § 23 Anm. 42, danach darf als allgemeine Richtschnur das Nichtmitgliedergeschäft allenfalls 20 - 30 % des Mitgliedergeschäfts ausmachen; Klusak, S. 50, will sogar nur 5 % Nichtmitgliedergeschäfte zulassen.

Damit wird von der herrschenden Meinung im Steuerrecht ein schon gesellschaftsrechtlich fragwürdiges Problem entschieden, ohne überhaupt eine steuerrechtlich schlüssige Obergrenze für die Rückvergütung und das Nichtmitgliedergeschäft zu erwägen.

II) Rückvergütung im Anrechnungsverfahren

Das Anrechnungsverfahren sieht eine Vollanrechnung der Ausschüttungssteuer vor. Aus der Sicht der Mitglieder scheint es bei wirtschaftlicher Betrachtung der Steuerbelastung gleichgültig zu sein, ob die Rückvergütung zum Abzug zugelassen wird oder nicht.¹⁾ Tatsächlich gleicht die steuerliche Beurteilung der Rückvergütung in der Endbelastung der der vGA. Die vGA ist ebenfalls an der Grenze zwischen Betriebsausgabe und Gewinnverwendung angesiedelt. Die Ansicht, die wegen der steuer tariflichen Gleichbehandlung der offenen wie verdeckten Gewinnausschüttung²⁾ eine Aufdeckung der vGA nicht verlangt³⁾, wird vom Gesetzgeber nicht bestätigt. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ordnet an, daß auch verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen der juristischen Personen nicht mindern dürfen. Die dogmatisch folgerichtige Regelung ändert durch die Aufdeckung der vGA beim Empfänger die Einkunftsart, z. B. von § 2 Abs. 2 Nr. 4 EStG - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit - zu § 2 Abs. 1 Nr. 5 - Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Steuergutschrift erhöht darüber hinaus gem. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG die Bemessungsgrundlage

1) Ruppe, S. 27; gem. § 43 KStG gilt das Anrechnungsverfahren für alle unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften.

2) § 27 Abs. 3 KStG 1977.

3) Döllerer, DStR 1980, S. 395, stellt hierzu fest, daß sich diese Erwartung als eine Illusion erwiesen hätte; Gutschick, Institut FSt, Heft 17, S. 8.

für die Einkommensteuer. Bei der Gesellschaft wird das Einkommen erhöht und die Ausschüttungsbelastung geändert. Die Einkommenserhöhung hat Auswirkungen auf die Gewerbeertragsteuer ¹⁾, die Vermögensteuer und Umsatzsteuer ²⁾. Die Rückvergütung als Betriebsausgabe wirkt sich nicht nur auf die Gewinnsteuer, sondern auch auf andere Steuerarten positiv ³⁾ - auf die Umsatzsteuer negativ - aus. Damit besteht nach wie vor in steuerlicher Hinsicht sowohl beim Mitglied als auch beim Steuersubjekt Genossenschaft ein erheblicher Unterschied zwischen einer Betriebsausgabe und einer Gewinnausschüttung. Das Anrechnungsverfahren hat die eindeutige Zuordnung der Rückvergütung nicht überflüssig gemacht.

III) "Versickern" von Gewinnen

Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, deren Eigentümer Mitglieder einer Genossenschaft sind, "versickern" die von der Genossenschaft in Form von Rückvergütung gezahlten Gewinne. Bei den land- und forstwirtschaftlichen Betrieben wird in der Regel der Gewinn nach Durchschnittssätzen ermittelt ⁴⁾. Da der Kapitalanteil einer Konsumgenossenschaft zum Privatvermögen der Mitglieder gehört ⁵⁾, werden die über die Rückvergütung ausgeschütteten Beträge steuerlich nicht

1) Knobbe/Keuk, S. 322.

2) Insgesamt darf nicht verschwiegen werden, daß das Hauptproblem der derzeitigen vGA im Vergleich zur normalen Gewinnausschüttung wegen einer unklaren Gesetzesfassung in der periodengerechten Zuordnung und in der Zuweisung des anrechenbaren Körperschaftsteuerbetrages besteht; vgl. dazu Döllner, DStR 1980, S. 395/398; Gutschick, aaO, S. 17.

3) Ausrichtung der Gewerbesteuer auf den der Ertragsteuer zugrunde gelegten Gewinn; vgl. Schiemann, DB 1975, S. 419.

4) Wöhe, S. 276; Bühler, S. 8 f; Albers, S. 56. u. 89.

5) Herrmann/Heuer, § 23 Anm. 95.

erfaßt. Das "Versickern" der Gewinne ist nicht ein Problem der Genossenschaftsbesteuerung, sondern ein Problem der Gewinnermittlung der landwirtschaftlichen Betriebe und Privatpersonen. Im übrigen bestünde auch im Falle der Durchführung des Anrechnungsverfahrens für die Rückvergütungsbeträge zugunsten von Privatleuten - soweit sie nicht einem Einkommensteuerveranlagungsverfahren unterzogen würden - die Möglichkeit der Erstattung der anrechenbaren Körperschaftsteuer. Ein "versickern" der zugewendeten Beträge ist daher unabhängig vom Zuwendungsgrund ¹⁾.

IV) Rückvergütung als Betriebsausgabe

Der Gewinn ist definiert durch den Differenzbetrag des Eigenkapitals am Beginn und am Ende des Wirtschaftsjahres. Jeder im Laufe des Wirtschaftsjahres das Betriebskapital mindernde Aufwand - bis auf die Entnahmen zu privaten Zwecken und die Gewinnausschüttungen gem. § 8 Abs. 3 KStG - beeinflusst den erzielten Gewinn. Es kommt entscheidend auf den das Betriebsvermögen mindern- den Aufwand an. Aufwand ist der in Geld bewertete Wertverzehr einer Abrechnungsperiode ²⁾.

Eine Betriebsausgabe wirkt sich im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs wirtschaftlich nur aus, soweit sich Aufwand und Ausgabe zeitlich decken (etwa die Zahlung von Gehältern). Dagegen fehlt die zeitliche Deckung z. B. beim Bareinkauf von Waren ³⁾. Die Betriebsausgabe hat jedoch - wenn man die Absetzung für Abnutzung außer acht läßt - in jedem Fall den Abfluß liquider Mittel zur Folge, d. h. einen direkten Einfluß auf das Geld-

1) Vgl. dazu für das alte Körperschaftsteuerrecht, Klusak, S. 84, der das "Versickern" der Genossenschaftsgewinne" kaum für bedeutsam hält.

2) Wöhe, die Handels- und Steuerbilanz, S. 8; Großfeld, Bilanzrecht, S. 8.

3) Vgl. dazu Tipke, Steuerrecht, S. 199; Wöhe, aaO, S. 10 ff.

vermögen des Betriebes. Damit wird die Betriebsausgabe bei fehlender Zeitzuordnung zu einem wichtigen - wenn auch nicht unmittelbaren - Parameter des betrieblichen Gewinns. Gem. § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen (gleich Ausgaben), die durch den Betrieb veranlaßt sind. Dem Gesetzgeber kommt es darauf an, die materielle Grundlage für die Feststellung einer Betriebsausgabe zu errichten. Nur die betriebliche Veranlassung soll zum Abzug berechtigen. Das Steuerrecht geht über den betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff hinaus ¹⁾. Es legt bei der Besteuerung die wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit zugrunde. Außerdem trennt es betriebliche Vorgänge von privaten gem. § 12 EStG ²⁾. Die Rückvergütung kann den Betriebsausgaben nach ähnlichen Grundsätzen zugeordnet werden, um über einen Kompromiß ³⁾ hinaus eine Rechtfertigung für die tatbestandliche Regelung zu finden.

Die Zuordnung der Betriebsausgaben nach der betrieblichen Veranlassung stellt die Frage nach dem kausalen Zusammenhang. Zunächst bietet sich als Lösung die im Strafrecht gebräuchliche Äquivalenztheorie an ⁴⁾, die zu einer empirisch-mechanischen Zuordnung zwischen Anlaß und Ausgabe führt ⁵⁾. Dabei enthebt sich der Rechtsanwender jedoch jeglicher Prüfung, inwieweit das Verhalten des Steuerpflichtigen steuerrechtserheblich oder bedeutungslos wird. Die strenge Abfolge dieser

- 1) Kosten sind Wertverzehr innerhalb einer Periode zur betrieblichen Leistungserstellung.
- 2) § 4 Abs. 5 EStG; vgl. Kirchhof, Gesetzlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und Werbungskosten, S. 201/217.
- 3) Kirchhof, aaO, S. 201/208.
- 4) Tipke, Steuerrecht, S. 226.
- 5) Kirchhof, Allgemeines Verwaltungsrecht, in: Festschrift zum 25jährigen Bestehen des Bundessozialgesetzes, Bd. 2, S. 537/565.

Kausalitätsregel würde eine eigenständige steuerrechtliche Bewertung einer bestimmten Sachverhaltsgestaltung ausschließen. Der Betriebsausgabenbegriff in § 4 Abs. 4 EStG "ist lediglich der Rohentwurf eines Rechtssatzes", dem eine auf die gesamte Rechtsordnung bezogene systematische Bewertung des Verursachungsablaufs noch fehlt" ¹⁾.

In diesem Zusammenhang verweist der Bundesfinanzhof ausdrücklich auf die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts zur Kausalität des Unfallversicherungs- und Entschädigungsrechts ²⁾. Danach bedarf es einer rechtlichen Bewertung, welches Geschehen als Ursache und welches als Wirkung erachtet werden soll und nicht nur eines empirischen Verfahrens bloßer Tatsachenfeststellung ³⁾. Die Beurteilung der Rückvergütung muß in diesem Rahmen stattfinden. Die Rückvergütung ist wie eine verdeckte Gewinnausschüttung von einer Betriebsausgabe abzugrenzen ⁴⁾. Soweit die Betriebsausgabe die Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zur Abgrenzung von der vGA fordert, wird die Qualifikation des Zuwendungsgrundes aus dem Bereich der Tatsachen heraus in den Bereich der Normen gerückt ⁵⁾. Eine streng schematische Beurteilung muß damit der rechtlich wertenden weichen.

1) Kirchhof, aaO, S. 201/203.

2) BFH BStBl 1970 II, S. 162/163; BFH BStBl 1978 II, S. 108.

3) BFH BStBl 1978 II, S. 108.

4) Rauhe, S. 70; Stoll, S. 17.

5) Döllner, Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften, 1975, S. 56; Kirchhof, aaO, S. 201/203.

1) Gesetzesfassung des § 22 KStG als Grundlage der
Entscheidung?

Gem. § 22 KStG können Rückvergütungen nur dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet worden sind. Der Vorläufer dieses Paragraphen ¹⁾ formulierte nicht so eindeutig: "Warenrückvergütungen an Nichtmitglieder sind Betriebsausgaben, Warenrückvergütungen an Mitglieder gelten nur insoweit als Betriebsausgaben, als die dafür verwendeten Beträge im Mitgliedergeschäft erwirtschaftet sind." Damit kommt die Unsicherheit des Gesetzgebers bei der Frage zum Ausdruck, ob Rückvergütungen an Mitgliederkunden, die zudem noch Überschußbezogen sind, wirkliche oder fingierte Betriebsausgaben sind. Die Unsicherheit ist auch der Vorschrift des § 22 Abs. 1 Satz 3 KStG 1977 erhalten geblieben, wenn dort der "Gewinn aus dem Mitgliedergeschäft" als Bemessungsgrundlage der Rückvergütung den gewinnverwendenden Charakter zu bestätigen scheint ²⁾. Sie bedeutet damit nach außen hin die Teilnahme am unternehmerischen Risiko. Die Überschußabhängigkeit beeinflusst nachhaltig die Höhe der Warenrückvergütung. Die Rückvergütung ist nicht nur äquivalent für getätigte Geschäfte, sondern auch für ein übernommenes Risiko ³⁾. Der betriebswirtschaftlich entscheidende Unterschied zwischen Rabatt und Rückvergütung liegt nicht in der Bezugsgröße (Preis auf der einen, Umsatz auf der anderen Seite), sondern im Zeitpunkt der Festsetzung des Rabattsatzes

1) § 25 Abs. 2 KStDV 1968, BGBI I, S. 270.

2) Rauhe, S. 54.

3) Schiemann, aaO, S. 421.

nach Abschluß des Wirtschaftsjahres ¹⁾. Der Treuerabatt sei zwar ein Mittel der langfristigen Absatzpolitik; dagegen erhielten die Mitglieder einer Genossenschaft die Rückvergütung nicht aus absatzpolitischen Überlegungen, sondern als Ergebnis ihrer Beteiligung. Dabei wird eingeräumt, daß eine umsatzbezogene Gewinnverteilung wirtschaftlich sinnvoll sei ²⁾. Die Steuerpflicht der Genossenschaft könne durch totale Auskehrung des Gewinns auf Null reduziert werden ³⁾. Die Genossenschaft muß aber ohnehin eine Mindestzuweisung an ihren Reservefonds erbringen. Der übermäßigen Auskehrung von Rückvergütungen steht eine vernünftige Reservebildung entgegen.

2) Typisierung der Rückvergütung

Für einen eher gewinnverwendenden Charakter der Rückvergütung spricht zunächst die typisierende Abfassung des § 22 KStG. Zur Feststellung des rückvergütungsfähigen Überschusses werden nicht die Ergebnisse des Mitgliedergeschäfts summiert, sondern ein Verhältnis von Mitgliederumsatz zum Gesamtumsatz hergestellt. Pauschalierungen können immer versteckte Wohltaten enthalten und dem Steuerpflichtigen Mühen und Begründungen des tatsächlichen Ausweises von Betriebsausgaben ersparen. Folglich wird der Eindruck der Rückvergütung als Betriebsausgabenfiktion noch verstärkt.

1) Wöhe, S. 277.

2) Wöhe, S. 280.

3) Wöhe, S. 281.

Die Möglichkeit der Typisierung ¹⁾ dient dem Interesse einer einfachen und reibungslosen Verwaltungsarbeit, um eine Vielzahl von Streitfällen von vornherein auszuschließen ²⁾. Eine derartige Typisierung ist im Steuerrecht nichts Außergewöhnliches, um den Besteuerungsvorgang zu erleichtern ³⁾. § 22 KStG soll eine Überprüfung des Mitgliedergeschäfts im einzelnen vermeiden. § 22 KStG wirkt nur im konkret einzelnen Mitgliedergeschäft typisierend, stellt jedoch insgesamt der Genossenschaft den Überschuß aus dem Mitgliedergeschäft zum Betriebsausgabenabzug zur Verfügung.

V) Rückvergütung als Rabatt in der steuerrechtlichen Darstellung

Kernfrage der Genossenschaftsbesteuerung ist stets die Preisbemessung gegenüber ihren Mitgliedern gewesen ⁴⁾. Das Problem der Preisbemessung betrifft andere Handels- und Kapitalgesellschaften in den wenigsten Fällen, so daß hier die genossenschaftliche Handlungsweise einer besonderen Beurteilung bedarf ⁵⁾. Mit der Rückvergütung ist nicht die Rückführung zuviel gezahlter Preise gemeint ⁶⁾, sondern die Gewährung

1) Vgl. dazu Paulick, StuW 1958, S. 671/672 u. 673; Kolbe, Die Körperschaftsteuer der Genossenschaften, S. 20.

2) Streiber, DB 1954, S. 548.

3) Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, S. 45.

4) Bühler, S. 5.

5) A.A. Mahlmann, DB 1972, S. 1548/1550.

6) So Draheim, Die Genossenschaft als Unternehmenstyp, S. 158; Klein, Das Steuerrecht der Genossenschaft, S. 153 ff, 157; Ritschl, S. 19; hingegen wurde ohnehin eingewandt, daß die von der Genossenschaft in Rechnung gestellten Preise endgültige Preise seien, und daher die zunächst einbehaltene Rückvergütung kein vorläufiges Darlehen an die Genossenschaft darstellt; Rauhe, S. 94 m.w.N.

eines Leistungs- und Wettbewerbsrabatts ¹⁾. Einerseits ist die Genossenschaft darauf bedacht, Kostenersparnisse weiterzugeben (Leistungsrabatt) und dabei wettbewerbsbedingte unter Umständen sortimentsbezogene Preissenkungen vorzunehmen, um eine Stammkundschaft unter den Mitgliedern zu erhalten. Die steuerrechtliche Beurteilung der Rückvergütung als Rabatt wird durch die Regelung des Rabattgesetzes bestätigt gem. § 5 Abs. 1 RabattG.

Die Rückvergütung kann unabhängig von ihrer Bemessungsweise und -grundlage wie ein Rabatt ²⁾ beurteilt werden, soweit der Rabatt im Zweckgeschäft des genossenschaftlichen Unternehmens dem Mitglied gewährt wird. Die steuerrechtliche wie steuergeschichtliche Darstellung beweist den Rabattcharakter der Rückvergütung.

1) Steuergeschichtliche Entwicklung der Rückvergütung

Die Rückvergütung wurde in Preußen mit einem Erlaß des Finanzministers vom 5. August 1885 zur Gewerbesteuerpflicht der Kreditgenossenschaften steuerlich erfaßt ³⁾. Danach unterlagen die Kreditgenossenschaften der Gewerbesteuer, wenn sie ihren Gewinn nach der Höhe der Geschäftsanteile verteilten. Schütteten sie ihren Überschuß hingegen nach dem Verhältnis der in Anspruchnahme durch ihre Mitglieder aus, waren sie von der Gewerbesteuerpflicht generell befreit.

1) Vgl. dazu Ahlert, Grundzüge des Marketing, S. 129 ff.

2) So auch Mahlmann, S. 16: Auf die nach der Artikelspanne der einzelnen Ware bemessenen Gutschrift kommt es nicht an; Blümich/Klein, § 23 KStG, Anm. 44.

3) Bei Schanz, FA 1886, S. 220/254.

Gegen die Verknüpfung der Rückvergütung mit der Gewerbesteuerpflicht protestierten die Kreditgenossenschaften nachdrücklich. Da die Genossenschaften einen Rabatt in der Regel nur auf einen Warenbezug und nicht auf die Zinsen eines Darlehns berechneten, war bei den Kreditgenossenschaften die umsatzbezogene Leistungsabrechnung nicht üblich ¹⁾. Für die Kreditgenossenschaften war somit die allgemeine Gewerbesteuerpflicht eingeführt worden ²⁾.

Mit dem Gewerbesteuergesetz vom 24.6.1891 ³⁾ wurde die Rückvergütungsregelung auf alle Genossenschaften ausgedehnt ⁴⁾. Jedoch waren die Vorschriften so streng abgefaßt, daß die Genossenschaften in der Regel trotz dieser Ausnahmevorschriften gewerbesteuerpflichtig wurden ⁵⁾. Gleichwohl war es von der Rechtsprechung anerkannt, den Überschuß über einen Rabatt an die Mitglieder als sogenannten gewerbesteuermindernden Kundengewinn abzubauen ⁶⁾. Eine Überschußverteilung nach der Höhe der Mitgliedergeschäftsanteile war dagegen regelmäßig Gewinnverteilung ⁷⁾. Da die Genossenschaften - einschließlich der Konsumgenossenschaften - unter der Voraussetzung der Mitgliederbeschränkung subjektiv einkommensteuerbefreit waren, spielte die Rückvergütung unter der Herrschaft des Einkommensteuergesetzes vom 24.6.1891 ⁸⁾ noch keine besondere Rolle. Erst als die Novelle zum Einkommensteuergesetz vom 19.6.1906 die subjektive

1) Schanz, FA 1886, S. 220/255.

2) Wernicke, FA 1898, S. 212/215/223; Schanz, FA 1886, S. 220/255.

3) GS 1891, S. 205.

4) Vgl. § 5 Abs. 1 GewStG 1891.

5) Vgl. Pr.OVG StSt E 3, S. 381/383; 9, S. 404/407.

6) Pr. OVG StSt E 3, S. 381; 3, S. 405; 15, S. 413; 14, S. 423; 48, S. 61.

7) Pr. OVG StSt E 9, S. 404; 9, S. 408.

8) GS S. 175 - 204.

Steuerpflicht für Konsumgenossenschaften einführt, wird die Abzugsfähigkeit der Rückvergütung von der Ertragsteuer für die Genossenschaft bedeutsam. Die Rechtsprechung des damaligen Preußischen Oberverwaltungsgerichts anerkannte die Rückvergütung von Überschüssen im Mitgliedergeschäft nach der Höhe des Warenbezugs als sogenannte Kundengewinne im Rahmen der Einkommensbesteuerung ¹⁾. Hierbei handelte es sich um einen echten Kundenrabatt, der in Form der Rückvergütung bei den schon bislang steuerpflichtigen Konsumvereinen in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft praktiziert wurde ²⁾. Voraussetzung war, daß die Gesellschafter von vornherein bei der Warenentnahme die Höhe der Rückvergütung kennen mußten. Die Rückvergütung durfte nicht im nachhinein nach der Höhe des Überschusses festgelegt werden. Die Rückerstattung mußte vielmehr im Gesellschaftsvertrag festgelegt sein ³⁾. Der Anspruch des Mitgliedes wurde als bilanzieller Passivposten anerkannt ⁴⁾. Damit wurde der Rabattcharakter der Rückvergütung deutlich hervorgehoben ⁵⁾.

Während des Krieges wurde von allen Unternehmen eine Kriegssteuern erhoben, die sich auf das Kriegssteuergesetz von 1916 und die Kommunalabgabenordnung stützte. Danach waren auch alle Genossenschaften,

1) Pr. OVG StSt E 16, S. 274.

2) Vgl. Pr. OVG StSt E 2, S. 324.

3) Pr. OVG StSt E 6, S. 385/386; 49, S. 61.

4) Pr. OVG, aaO.

5) Aus dem Rahmen dieser recht einheitlichen Rechtsprechung tritt die Entscheidung des Pr. OVG StSt E 6, S. 385/386, mit der Begründung, bei der Absetzung des Kundengewinns handele es sich lediglich um eine Berichtigung der buchmäßigen Roheinnahmen und nicht um eine Betriebsausgabe.

gleichgültig, ob sie den Geschäftsverkehr auf die Mitglieder beschränkten oder nicht, abgabepflichtig¹⁾. Die von den Genossenschaften an die Mitglieder bezahlten Umsatzdividende wurden nur dann gewinnmindernd anerkannt, wenn die Rückvergütung oder der Rabatt von vornherein bestimmt oder bestimmbar war. Eine nachträgliche Beschlußfassung der Generalversammlung bedeutete nichts anderes, als eine besondere Art der Gewinnverteilung²⁾. Gerade aus der Entscheidung des Reichsfinanzhofes³⁾ geht hervor, daß die damalige Rechtsprechung unter der Kaufpreisrückvergütung einen echten Lieferantenrabatt verstand. Es wurde verlangt, daß die gesamte Leistung aus objektiven Umständen bestimmbar war und der Rechtsanspruch aus dem abgeschlossenen Kaufvertrag oder Gesellschaftsvertrag sich ergeben müsse⁴⁾.

Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, daß aus heutiger Sicht die statutarische Festlegung der Rückvergütung nicht als eine aus dem Gesellschaftsverhältnis entsprechende gewinnverwendende Verpflichtung angesehen wurde. Mit der Abfassung des Körperschaftsteuergesetzes vom 30.3.1920⁵⁾ sollten gem. § 3 KStG 1920 die gezahlten Rabatte der Konsumvereine besteuert werden⁶⁾, weil die Genossenschaft aufgrund gesetzlicher Verpflichtung den Erwerb und die Wirtschaft ihrer Mitglieder fördere. Zwar wurde diese Regelung nicht Gesetz, und es wurde im neu eingeführten Umsatzsteuergesetz in § 2 Ziff. 11 UStG 1920 ausdrücklich geregelt, daß die Warendividende im Gegensatz zur Gewinndividende von der Umsatzsteuer ausgenommen war⁷⁾.

1) Vgl. RFH E 3, S. 192/193; 3, S. 322/326.

2) RFH E, S. 192/194, unter Berufung auf die bisher dazu ergangene Rechtsprechung des Pr. OVG; RFH 3, S. 322/328.

3) E 3, S. 322/329.

4) Vgl. die gleiche Entscheidung für die Kriegsabgabe, RFH E 9, S. 235/237.

5) RGB1 I, S. 393.

6) Vgl. oben, S. 61 ff.

7) Geiler, S. 184.

In den folgenden Jahren wurde jedoch insbesondere unter dem neu auftauchenden Aspekt der verdeckten Gewinnausschüttung ¹⁾ die Warenrückvergütung in der Rechtsprechung sehr differenziert und streng gehandhabt.

Die Rechtsprechung ließ die Rückvergütung nur noch bei den ohnehin körperschaftsteuerbefreiten Genossenschaften zu. Da die Rückvergütungen nicht als Dividende entrichtet worden waren, unterlagen sie nicht der Kapitalertragsteuer ²⁾. Die Genossenschaften durften die Rückvergütung nach dem Jahresergebnis durch die Generalversammlung festlegen ³⁾. Das Urteil des Reichsfinanzhofes vom 16.2.1929 ⁴⁾ behandelte die Warenrückvergütung bei den körperschaftsteuerpflichtigen Genossenschaften - also denjenigen, die ihren Geschäftsbetrieb auf Nichtmitglieder ausdehnten - als verdeckte Gewinnausschüttung. Der RFH gab ausdrücklich seine bisherige Rechtsprechung und die des Preußischen Oberverwaltungsgerichts auf ⁵⁾. Die Begründung lautete, daß die Warenrückvergütung nur bei Genossenschaften anerkannt werden könne, die ohnehin steuerbefreit seien ⁶⁾. Im Übrigen seien sie so zu behandeln, wie die übrigen Erwerbsgesellschaften. Dies ergebe sich aus dem Körperschaftsteuergesetz 1925.

Die Rückvergütung war nach damaliger Ansicht verdeckt zugewiesener Gewinn, wie in jedem anderen erwerbswirt-

- 1) RFH E 21, S. 275/278 ff; für zu hohe Gesellschaftergehälter war schon im Pr. OVG StSt E 17, S. 308 ff eine "Steuerumgehung" festgestellt worden.
- 2) RFH E 22, S. 146/149.
- 3) RFH, aaO, entgegen RFH E 3, S. 192; 9, S. 235.
- 4) RFH E 25, S. 79.
- 5) Unter Berufung auf RFH E 22, S. 146.
- 6) RFH E 25, S. 79/83.

schaftlichen Unternehmen ¹⁾. Rechtsprechung und Literatur gingen sogar so weit, den in § 1 GenG niedergelegten Förderbegriff als Grund für die Leistung einer verdeckt zugewiesenen Gewinnausschüttung anzunehmen, auch wenn die Rückvergütung in gleicher Höhe an Nichtmitglieder gewährt wurde ²⁾. Damit war die Auffassung zur Rückvergütung im Vergleich zur bisherigen Rechtsprechung und Literatur in ihr Gegenteil verkehrt worden. Dieses Gesamtbild wird durch die Tatsache noch verwirrender, daß die Rückvergütung in anderen Steuerarten, wie der Gewerbesteuer, Umsatzsteuer und Vermögensteuer gleichwohl als steuermindernde Betriebsausgabe behandelt wurde ³⁾.

Der Grund für diesen allmählichen Wandel der Rechtsprechung im Bereich der Ertragsteuer mag in dem Aufkommen des Instituts der verdeckten Gewinnausschüttung im Zuge der verstärkten Doppelbesteuerung der juristischen Personen ⁴⁾ zu suchen sein. Den Genossenschaften fiel es damals besonders schwer zu begründen, daß sich die Rückvergütung auf der Ebene der Betriebsausgaben bewege. Die damalige Auffassung über die Mitgliederförderung verlagerte jede Leistung an ein Mitglied in den Bereich der gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung.

1) Helpenstein, S. 85/107.

2) Vgl. RFH E 44, S. 251/252; Kennerknecht, KStG 1934/1943, § 23 Anm. 34.

3) Kloeber, DStZ 1930, S. 320/323; Binder, DStZ 1937, S. 677/684.

4) Durch das Körperschaftsteuergesetz v. 10.8.1925 wurde die Dividendenbesteuerung des Körperschaftsteuergesetzes 1920 abgeschafft, da sich inzwischen herausgestellt hatte, daß die Gesellschaften kaum mehr als die steuerfreien drei Prozent des Stammkapitals ausschütteten, um so die Gewinne zu thesaurieren und Steuern zu sparen. Es wurde daher ein einheitlicher Steuersatz für einbehaltene und ausgeschüttete Gewinne eingeführt.

Die Rechtsprechung qualifizierte die Rückvergütung daher als Gewinnverwendung. Der Reichsfinanzhof hielt seine Rechtsprechung zu diesem Thema bis 1939 aufrecht ¹⁾. Dann wurde durch die Körperschaftsteuerverordnung vom 8.12.1939 ²⁾ im Rahmen der Ermächtigung des § 23 KStG 1934 die Möglichkeit eröffnet, für Lieferungen an Mitglieder Rückvergütungen vorzunehmen ³⁾. Die Rückerstattung war ausdrücklich auf Warenlieferungen beschränkt ⁴⁾. Damit wurde der Rabattcharakter einer Rückvergütung unterstrichen, die ausschließlich an ein Leistungsverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter anknüpfte. Die Anerkennung der Rückvergütung als abzugsfähige Betriebsausgabe richtete sich ausdrücklich gegen die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes ⁵⁾. Die Höhe des nachträglich zu gewährenden Preisnachlasses ⁶⁾ sollte begrenzt sein. Um zu verhindern, daß Gewinne aus dem Nichtmitgliedergeschäft über die Warenrückvergütung ausgeschüttet wurden, wurde eine Mindestverzinsung des eingezahlten Eigenkapitals in Höhe von 5 % verlangt ⁷⁾. Da das Nichtmitgliedergeschäft von der Rückvergütung ausgeklammert sein sollte, wurde die Rückvergütungsregelung in der damaligen Kommentierung wie eine in den Steuergegenstand gesetzte subjektive Steuerbefreiung behandelt. Indem der Ordnungsgeber die Rückvergütung in der Ausschüttungshöhe begrenzt (5 %ige Eigenkapitalverzinsung) und eine gesellschaftsrechtlich notwendige Kapitalverzinsung berücksichtigt,

1) RFH E 33, S. 181; 44, S. 251.

2) RStBl 1939, S. 1189; RGBI I 1939, S. 2391.

3) § 5 der VO.

4) Kennerknecht, KStG 1934/1943, § 23 Anm. 59.

5) Kennerknecht, KStG 1934/1943, § 58.

6) Binder, DStZ 1939, S. 998/1003.

7) Vgl. dazu Binder, DStZ 1939, S. 998/1004; Kennerknecht, KStG 1934/1945, § 23 Anm. 62; Eckert, StuW 1940, Sp. 151/154.

trennt er die Rückvergütung von einer Gewinnverwendung und festigt den Betriebsausgabencharakter der Rückvergütung.

Die Rückvergütung sollte als Rabatt dem Mitglied zufließen. Auf der Ebene des Steuergegenstandes wurde damit die das Mitglieder-Kunden-Verhältnis berührende Leistungsbeziehung aus Betriebsausgabe qualifiziert. Erst mit der verstärkten Beachtung der vGA trat der Qualifikationskonflikt Gewinnzuweisung oder Betriebsausgabe zutage. Mit der Verordnung vom 8.12.1939 wurde der Rabattcharakter der Rückvergütung unterstrichen und die Rückvergütung als Betriebsausgabe anerkannt.

2) Steuertechnische Behandlung der Rückvergütung

a) Zufluß - Abfluß der Rückvergütung

Die Rückvergütung muß als Betriebsausgabe trotz der Bindung an den Überschuß im periodenbestimmten Zeitraum gem. § 22 Abs. 2 1. Halbsatz KStG abfließen, um die zeitliche Nähe zum Mitgliedergeschäft zu wahren. Hier werden direkte Affinitäten zu § 11 Abs. 2 EStG deutlich ¹⁾. Danach sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Zwar sollen gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG die Vorschriften über die Gewinnermittlung nicht berührt werden; jedoch ist man auch im Bereich der Bilanzerstellung um zeitliche Nähe bemüht, indem man die Periodenabgrenzung und das Realisationsprinzip ²⁾

1) Gerwing, S. 125; Herrmann/Heuer, § 23 Anm. 76.

2) Vgl. Großfeld, Bilanzrecht, S. 38 ff.

zu allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen für die Handelsbilanz und Steuerbilanz erklärt. In diesem Sinne bedeutet das Abfließen von Ausgaben, daß sie den Vermögensbereich des Leistenden verlassen haben müssen. Der Ausgabewert muß aus der Verfügungsmacht des Leistenden wirtschaftlich unbedingt ausscheiden ¹⁾. Ebenso ordnet der Gesetzgeber in § 22 Abs. 2 1. Halbsatz KStG an, daß die Rückvergütung als Betriebsausgabe anerkannt wird, wenn sie bezahlt ist. Die geschuldeten Beträge müssen bei der Genossenschaft abfließen und in den Herrschaftsbereich des Empfängers gelangen ²⁾. Unerheblich ist die Art und Weise der Bezahlung, sei es in bar, durch Gutschrift oder Warenbezug. Der Zufluß wird auch dann angenommen werden können, wenn die Rückvergütung auf nicht eingezahlte Geschäftsanteile gutgeschrieben wird ³⁾ und damit das Mitglied von einer sonst bestehenden Verpflichtung zur Einzahlung auf seine Geschäftsanteile befreit wird ⁴⁾. Das Mitglied muß nach eigenem Ermessen über die angewiesene Rückvergütung verfügen können ⁵⁾. Damit wird der Unterschied zur gewinnverwendenden Ausschüttung deutlich. Das Mitglied vereinnahmt die Rückvergütung in dem Jahr, indem sie ausgeschüttet wird, während die Körperschaftsteuer auf die Kapitaldividende erst für das Jahr angerechnet wird, wenn die Dividende zugeflossen ist ⁶⁾. Der Begriff "bezahlt" in der

- 1) So auch für den Betriebsausgabenbegriff: Plückebaum/Sauerland/Wendt, Einkommensteuer, S. 177, für § 11 S. 391; Littmann, Das Einkommensteuerrecht, § 11 Anm. 2; Klein/Flockermann/Kühr, Einkommensteuergesetz, § 11 Anm. 3.
- 2) BFH BStBl 1966 III, S. 321/322; Zülów/Henze, S. 153; Frotcher/Maas, Körperschaftsteuergesetz, § 22 Anm. 14; so auch schon RFH E 21, S. 275/278 ff.
- 3) Herrmann/Heuer, § 23 Anm. 75.
- 4) Vgl. BFH BStBl 1977 II, S. 46/48; Zülów/Henze, S. 153.
- 5) Rauhe, S. 32.
- 6) Schiemann, aaO, S. 419.

Vorschrift des § 22 Abs. 2 KStG meint jedoch nicht im wörtlichen Sinn eine "Barzahlung". Die Rückvergütung kann nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes auch auf dem laufenden Konto des Mitglieds gutgeschrieben oder gegen Forderungen aufgerechnet werden ¹⁾. Um die Grenze zur Gewinnverwendung im Sinne des "Bezahlt" zu verdeutlichen, ist die Genossenschaft verpflichtet, die Rückvergütung innerhalb eines bestimmten Zeitraumes nach dem gefaßten Beschluß tatsächlich vorzunehmen ²⁾. Die "angemessene Frist" wird in Abschn. 66 Abs. 4 KStG 1977 mit 12 Monaten angegeben. Nur innerhalb dieses Zeitraums sieht die Finanzverwaltung die Ausschüttung als ernsthaft gewollt und wirksam an. Auf einen zeitlichen Zusammenhang zwischen Ausschüttungsbeschluß und Ausschüttungsvorgang kommt es bei der Gewinnausschüttung nicht an. Noch deutlicher wird die Differenz zur Gewinnausschüttung bei der Beurteilung des darlehnsweisen Stehenlassens der Rückvergütung. Auf diese Methode - ähnlich dem "Schütt aus - Hol zurück"-Verfahren bei der Gewinnausschüttung - reagiert die Rechtsprechung besonders empfindlich. Sie stellt genaue Kautelen auf, um die freie Verfügung des Mitglieds sicherzustellen ³⁾, und um zu verhindern, daß die Genossenschaft unversteuert Rücklagen bilden kann, die als nicht ausgezahlte Rückvergütungen und Schulden an die Genossenschaft getarnt sind ⁴⁾. Die Rückvergütungen, die als Darlehen in der Genossenschaft verbleiben, sind bezahlt, wenn erstens für jede für ein Wirtschaftsjahr ausge-

- 1) Vgl. dazu die ausführliche Rechtsprechungsanalyse bei Gerwing, S. 125 ff.
- 2) BFH BStBl 1954 III, S. 101/102.
- 3) Zülw/Henze, S. 153.
- 4) Kießling, S. 176.

schüttete Rückvergütung ein besonderer Darlehnsvertrag abgeschlossen wird, wenn zweitens der Vertrag auf eine Summe lautet - eine bloße Bezugnahme auf die Rückvergütung des betreffenden Jahres genügt nicht - und wenn drittens jeder einzelne Genosse frei entscheiden kann, ob er einen Darlehnsvertrag abschließen will oder nicht ¹⁾. Vergleicht man damit die steuerliche Behandlung des "Schütt aus - Hol zurück"-Verfahrens, erkennt man deutlich die strenge Beurteilung der Rückvergütung im Sinne des Betriebsausgabenbegriffs.

Das "Schütt aus - Hol zurück"-Verfahren dient dem Zweck, die zur Verringerung der Steuerbelastung an die Anteilseigner ausgeschütteten Gewinne ("Schütt aus") anschließend in die Körperschaft zurückzuführen ("Hol zurück"). Damit wird bei einem niedrigen individuellen Steuersatz des Gesellschafters eine höchstmögliche Entlastungswirkung zur Selbstfinanzierung von Neuinvestitionen bei der Körperschaft erreicht ²⁾. Die mögliche Rechtsform für die Rückleitung ist das Gesellschafterdarlehn. Die Wiedereinlage der ausgeschütteten Gewinne als Darlehn wird selbst dann von der Finanzverwaltung anerkannt, wenn schon vor dem Gewinnverteilungsbeschluß der Gesellschafter zur Darlehnshingabe verpflichtet war ³⁾. Damit können die ausgeschütteten und steuerlich gering belasteten Gewinne zur Refinanzierung der Gesellschaft wesentlich leichter zurückgeführt werden als Rückvergütungen.

- 1) BFH BStBl 1968 II, S. 458/459; Herrmann/Heuer, § 23 Anm. 75; Zülw/Henze, S. 153; Abschn. 66 Abs. 3 KStR 1977.
- 2) Vgl. dazu im einzelnen Flämig, JuS 1977, S. 222/223; Felix/Streck, DStR 1977, S. 42.
- 3) Vgl. Abschn. 77 Abs. 5 KStR 1977 im Anschluß an BFH BStBl 1973 II, S. 806.

Die Rückvergütung wird ganz im Sinne einer Betriebsausgabe dem Empfänger zugerechnet, während der Gewinn als mögliches Finanzierungsmittel der Gesellschaft erleichtert zugeführt werden kann.

Die strenge Einhaltung des Zu- und Abflusses entfernt die Rückvergütung aus dem Bereich der Gewinnverwendung und führt sie in die Nähe der betrieblich veranlaßten Rabattzahlung.

b) Rücklagen und Rückvergütung

Die Rücklagen als Sammelstelle nicht ausgeschütteter aber schon versteuerter Gewinne ¹⁾ sind nicht rückvergütungsfähig ²⁾. Während Gewinne - bis auf gesetzliche Beschränkungen im Aktiengesetz und Genossenschaftsgesetz ³⁾ - unabhängig von dem Entstehungsjahr ausgeschüttet werden können ⁴⁾, dürfen Gewinnanteile, die schonbisher in der Handelsbilanz ausgewiesen, aber in Reserve gestellt waren, nicht nachträglich als Rückvergütungen ausgekehrt werden ⁵⁾. Während die Rechtsprechung ⁶⁾ hierin wegen der Bindung an Treu und Glauben eine nicht rückgängig zu machende Verfügung

- 1) Vgl. dazu Großfeld, Bilanzrecht, S. 147 ff.
- 2) Herrmann/Heuer, § 23 Anm. 80; Kießling, S. 176; Abschn. 66 Abs. 6 KStR 1977; Frotscher/Maas, § 22 Anm. 17.
- 3) Reservefonds, § 7 Ziff. 3 GenG.
- 4) Vgl. dazu Walz, S. 88: Die Gesellschafter können die Ausschüttung zeitlich so steuern, daß sie im Zusammenhang mit sonstigen Einkünften die niedrigst mögliche Progression auslösen.
- 5) Abschn. 66 Abs. 6 KStR 1977: "Das Ausschüttungsrecht ist verwirkt."
- 6) BFH BStBl 1975 III, S. 219/222; vgl. auch Züllo/Henze, S. 158.

Über die Gewinnanteile sieht, kann man eher das intensive Bemühen erkennen, die zeitliche Nähe der Rückvergütung zur betrieblichen Leistung der Genossenschaft zu wahren. Eine bedenkliche Ausnahme besteht, wenn der Gewinn einer Genossenschaft aufgrund einer nachträglichen Betriebsprüfung erhöht wird. Die Genossenschaft kann den erzielten Mehrgewinn als Rückvergütung verwenden ¹⁾. Die zeitliche Nähe zum Leistungsvorgang wird durch Abschn. 66 Abs. 6 KStR 1977 durchbrochen und von einer weiteren Zwischenursache abhängig gemacht, so daß die Rückvergütung einen gewinnverwendenden Charakter bekommen kann. Die Rückvergütung wird jedoch nach allgemeinen Grundsätzen der ordnungsgemäßen Buchführung wie eine Verbindlichkeit, d. h. als Rabatt, passiviert ²⁾ und tritt damit in einen Gegensatz zur Gewinnausschüttung ³⁾.

Für den Betriebsausgabencharakter spricht, daß die Rücklagen einer Genossenschaft nicht rückvergütungsfähig sind.

- 1) Abschn. 66 Abs. 5 KStR 1977; vgl. im übrigen dazu Herrmann/Heuer, § 23 Anm. 80; Frotscher/Maas, § 22 Anm. 17; BFH BStBl 1954 III, S. 36/37; 1957 III, S. 219/221.
- 2) Vgl. dazu BFH BStBl 1960 III, S. 523/524 und die weitere Rechtsprechungsübersicht bei Gerwing, S. 113; Zülw/Henze, S. 157; Abschn. 66 Abs. 4 KStR 1977.
- 3) Damit ist Friedrich in StuW 1958 Sp. 1/10 recht zu geben, wenn er der Ansicht ist, daß die Ungleichheit zu anderen Unternehmen noch größer wird, wenn der Bundesfinanzhof den Genossenschaften eine nachträgliche Verteilung der Rückvergütung bei einer durch eine Betriebsprüfung festgestellten Gewinnerhöhung erlaubt.

c) Rückvergütung als Preisgestaltung

Die Rückvergütung als Rabattgewährung findet im Steuerrecht Anerkennung als preisgestaltende Maßnahme; sie kann nicht zu einem Verbot übermäßiger Reservebildung führen.

Die steuerliche Behandlung der Rückvergütung in § 22 Abs. 2 KStG indiziert den rabattähnlichen Charakter. Das Steuerrecht anerkennt die Ausschüttung als Zuweisung der Rückvergütung allein durch Vorstandsbeschluß, also dem Organ, das regelmäßig mit Geschäftsführungsaufgaben betraut ist ¹⁾. Ansonsten ist das Recht über die Verteilung des Gewinns regelmäßig den Gesellschaftern bzw. der Gesellschafterversammlung ²⁾ vorbehalten. Zwar will Paulick ³⁾ die Verteilung der Rückvergütung durch Vorstandsbeschluß nur insoweit zulassen, als der Anspruch auf Rückvergütung dem Grunde nach in der Satzung festgeschrieben ist und nur noch von dem Vorstand der Höhe nach festgesetzt werden soll. Der Steuergesetzgeber hat jedoch richtig erkannt, daß im Gegensatz zur Gewinnverwendung der Vorstand bei Festlegung der Rückvergütung dem Grund und der Höhe nach ⁴⁾ nur eine Geschäftsführungsmaßnahme der rabattgewährenden Preisgestaltung vornimmt ⁵⁾. Ein weiteres steuerrechtliches Indiz für die preisgestaltende Wirkung der Rückvergütung ist die Bemessung nach dem zwischen der Genossen-

1) Vgl. § 22 Abs. 2 KStG.

2) Vgl. § 174 Abs. 1 Satz 1 AktG; § 46 Nr. 1 GmbHG; § 48 GenG; § 27 Abs. 3 Satz 1 KStG knüpft an diese Vorschriften an.

3) StuW 1958, Sp. 671/691.

4) Vgl. die Rechtsprechungsübersicht bei Gerwing, S. 99 ff.

5) Vgl. dazu auch Herrmann/Heuer, § 23 Anm. 74.

schaft und dem Mitglied getätigten Umsatz ¹⁾. Die Rückvergütung ist streng leistungsbezogen; eine Festlegung nach anderen Merkmalen, z. B. nach Höhe der Geschäftsguthaben, der Dauer der Mitgliedschaft oder besonderer Verdienste um die Genossenschaft würde die Rückvergütung einer Gewinnausschüttung nahebringen ²⁾.

Allerdings wird die im Gesetz anklingende freie Preisgestaltung und Kalkulation gegenüber den Mitgliedern durch die Ansicht der Finanzverwaltung und Literatur wieder eingeschränkt. Die Finanzverwaltung läßt den Abzug der Rückvergütung nur zu, wenn die Rückvergütung allen Mitgliedern in gleichen Prozentsätzen des Umsatzes gewährt wird ³⁾. Eine Abstufung nach Art der umgesetzten Waren (Warengruppen) oder nach Höhe des Umsatzes mit den einzelnen Mitgliedern (Umsatzgruppen) ist wegen der Gleichbehandlung der Mitglieder ⁴⁾ nicht zulässig. Diese Ansicht fußt auf dem gesellschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz ⁵⁾, der in das Steuerrecht zur Anerkennung einer Betriebsausgabe nicht übertragen werden kann. In der steuerrechtlichen Dogmatik besteht keine zwingende Notwendigkeit, steuerrechtlich bedeutsame Vorgänge von gesellschaftsrechtlichen Vorschriften abhängig zu machen. Das Steuerrecht bewertet nur das Ergebnis der Vermögensänderung, die dem Grundsatz der gesellschaftsrechtlichen Gleichbehandlung folgen ⁶⁾. Das

- 1) Summe der erzielten Preise; vgl. § 22 Abs. 2 KStG; Zülw/Henze, S. 155.
- 2) Herrmann/Heuer, § 23 Anm. 77.
- 3) Vgl. für viele Hülw/Henze, S. 154 und Abschn. 66 Abs. 5 KStR 1977.
- 4) Frotscher/Maas, § 22 Anm. 15.
- 5) Paulick, Das Recht der eG, S. 287.
- 6) Vgl. S. 118.

Steuerrecht anerkennt die Warenrückvergütung unabhängig davon, ob der Zuteilungsvorgang den gesellschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz berücksichtigt. Bestätigt wird diese Ansicht dadurch, daß das Tabaksteuergesetz Rückvergütungen auf die Warengruppe der Tabakwaren verbietet ¹⁾. In welcher Weise die Preisgestaltung und die Bemessung der Rückvergütung vorgenommen wird, bleibt allein der Genossenschaft mit ihren gesellschaftsrechtlichen und wirtschaftlichen Bindungen vorbehalten. Die steuerrechtliche Regelung des § 22 Abs. 2 KStG will nur die sich daraus ergebenden wirtschaftlichen Resultate erfassen ²⁾. Die im Zusammenhang mit § 22 KStG erörterte Frage der übermäßigen Reservebildung ³⁾ ist dahingehend zu beantworten, daß es der Genossenschaft freigestellt sein muß zu entscheiden, inwieweit sie - abgesehen von gesetzlicher Reservebildung - Überschüsse durch die Rückvergütung ausschütten oder zur freiwilligen Reserve- bzw. Eigenkapitalbildung verwenden will ⁴⁾. Soweit die Genossenschaft nicht steuerbefreit ist, kann aus § 22 KStG keine steuerrechtliche Verpflichtung zur Vermeidung übermäßiger Reservebildung hergeleitet werden.

Das Steuerrecht anerkennt die Festsetzung der Rückvergütung durch Vorstandsbeschluß. Die Rückvergütung wirkt daher preisgestaltend. Sie richtet sich nach getätigtem Mitgliederumsatz und ist streng leistungsbezogen. Zu ihrer steuerlichen Anerkennung ist das gesellschaftsrechtliche Gleichbehandlungsgebot nicht zu beachten. Aus § 22 KStG kann keine steuerrechtliche Verpflichtung zur Vermeidung übermäßiger Reservebildung hergeleitet werden.

-
- 1) Bestätigt durch BFH BStBl 1969 II, S. 245/246: Abschn. 66 Abs. 5 KStG wird für nicht zwingend gehalten.
 - 2) So auch Stoll, S. 90.
 - 3) Vgl. Gerwing, S. 115, mit der dort angegebenen Rechtsprechung.
 - 4) BFH BStBl 1966 III, S. 321/322.

d) Die Behandlung der Rückvergütung durch andere
Steuerarten

Die Rückvergütung ist gem. § 1 Nr. 1 UStG 1980 umsatzsteuerpflichtig, indem sie als Nachzahlung auf die durch Mitglieder gelieferten Waren und als Rückzahlung die Bemessungsgrundlage im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG ändert. Der der Besteuerung unterliegende Umsatz wird nach dem Entgelt bemessen. Gem. § 10 Abs. 2 UStG ist Entgelt alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten abzüglich der Umsatzsteuer. Die Rückvergütung wird im Umsatzsteuergesetz gem. § 17 Abs. 4 UStG als Jahresbonifikation und daher als eine nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage angesehen ¹⁾. Gleichermaßen wird die Rückvergütung bei der Vermögensteuer als ein das Betriebsvermögen mindernder Rabatt behandelt. Gem. § 1 Abs. 1 Buchst. 6 VStG sind die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften grundsätzlich unbeschränkt vermögensteuerpflichtig. Das steuerpflichtige Vermögen besteht in der Regel im Sinne des § 9 Nr. 1 b VStG aus dem Betriebsvermögen der Genossenschaft ²⁾. Das Betriebsvermögen als Gesamtvermögen der Genossenschaft ergibt sich nach Abzug der Betriebs-schulden vom Rohbetriebsvermögen ³⁾. Die genossenschaftliche Rückvergütung ist ebenfalls eine abzugsfähige Betriebsschuld, wenn durch den Beschluß ein Rechtsanspruch der Mitglieder auf Ausschüttung der Rückvergütung begründet und der Beschluß den Mitgliedern noch vor dem Bewertungsstichtag bekanntgegeben worden ist ⁴⁾. Abschn. 32 VStR verdeutlicht noch einmal die

1) Vgl. dazu im einzelnen Zülw/Henze, S. 363.

2) Vgl. § 97 Abs. 1 Nr. 2 BewG.

3) Vgl. § 9 Nr. 1 b u. § 4 Abs. 1 Nr. 1 VStG i. V. m. § 118 Abs. 1 Nr. 1 BewG.

4) BFH BStBl 1964 III, S. 614; HFR 1965, S. 450; vgl. auch Paulick, FR 1963, S. 227

preisgestaltende Funktion der Rückvergütung: Sie wird als Betriebsschuld anerkannt, indem sie der Gewährung von Tantiemen gleichgestellt wird. Der Hinweis darauf, daß die Rückvergütung die Gewerbesteuer mindert, versteht sich in diesem Zusammenhang von selbst. Insgesamt bestätigt die steuerliche Behandlung in den anderen Steuerarten den Rabattcharakter der genossenschaftlichen Rückvergütung.

3) Inhaltliche Bestätigung der betrieblich veranlaßten
Rabattrückvergütung

a) Rückvergütung in der Begrenzung des Zweckgeschäfts

§ 22 Abs. 1 KStG anerkennt nicht nur steuertechnisch, sondern auch inhaltlich den betrieblichen veranlaßten Charakter der Rückvergütung. Die Höhe der Rückvergütung ist auf den Überschuß aus dem Mitgliedergeschäft beschränkt. Unter "Mitgliedergeschäften" im Sinne des § 22 Abs. 2 KStG sind nur die Zweckgeschäfte mit den Mitgliedern und die hiermit zusammenhängenden Gegengeschäfte zu verstehen ¹⁾. Zweckgeschäfte ergeben sich aus dem Zweck der Genossenschaft, der in der Satzung als Geschäftsgegenstand angegeben ist ²⁾. Abzugrenzen sind die Mitgliederzweckgeschäfte insbesondere von den nicht rückvergütungsfähigen Nebengeschäften. Nebengeschäfte sind die Geschäfte, die in keinem Zusammenhang mit dem Satzungszweck der Genossenschaft stehen; es sind zumeist Gelegenheitsgeschäfte ³⁾. Dabei kommt

1) BFH BStBl 1956 III, S. 367/369; BStBl 1957 III, S. 219/220.

2) Herrmann/Heuer, § 23. Anm. 12; Blümich/Klein, § 23 Anm. 5; vgl. im übrigen die Aufzählung der genossenschaftlichen Zweckgeschäfte bei Zülw/Henze, S. 97.

3) BFH BStBl 1970 II, S. 532/553; BStBl 1956 III, S. 367/370; Herrmann/Heuer, § 23 Anm. 15, 76, 82 ff, Gerwing, S. 77.

es nicht darauf an, ob das Geschäft mit einem Mitglied oder einem Nichtmitglied abgeschlossen worden ist, sondern nur darauf, ob die Art des Geschäfts außerhalb des Satzungszwecks ¹⁾ eingeordnet werden kann.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes können zu den Zweckgeschäften auch Hilfsgeschäfte zählen, etwa wenn Stücke aus dem Anlagevermögen veräußert werden. Dies gilt nur soweit, wie künftige Zwecke der Genossenschaft gefördert werden ²⁾. Der Gesetzgeber hat die Rückvergütung auf den Überschuß des Mitgliederzweckgeschäfts beschränkt. Die Rückvergütung soll aus dem Teil des Überschusses gezahlt werden, der im Rahmen des Satzungszwecks erzielt worden ist und das eigentliche Reservoir der genossenschaftlichen Gewinnschöpfung darstellt. Eine übermäßige Abschöpfung dieses Überschusses durch Rückvergütungen würde den wirtschaftlichen Lebensnerv der Gesellschaft treffen. Die Genossenschaft könnte nicht mehr wegen ihres geringen Stammkapitals investieren. Eine wirtschaftlich vernünftige Handhabung der Rückvergütung im Sinne eines vorsichtigen Kaufmanns ist daher zu erwarten; die Austarierung der für die Mitglieder endgültig zu erwartenden Preise durch die Rabattleistung ist damit gewährleistet. Auf diesem wirtschaftlichen Hintergrund wird ein Interessensgegensatz zwischen Mitglied als Kunde und der Genossenschaft bezüglich der Betriebsleistung und der darauf gewährten Rückvergütung deutlich, der bei einem

- 1) Der gesellschaftsvertraglich bzw. in den Statuten festgelegte Geschäftsgegenstand kann im Steuerrecht nur als Indiz für den verfolgten Hauptgeschäftszweig angesehen werden, zumal der Geschäftsgegenstand im Gesellschaftsrecht ohne besondere Formalitäten geändert werden kann; vgl. dazu Wiedemann, S. 154 ff.
- 2) BFH BStBl 1976 II, S. 351/353.

Nebengeschäft oder Gelegenheitsgeschäft nicht in dieser Form hervortritt. Das eher zufällig getätigte Nebengeschäft mit einem Mitglied bietet viel eher die Möglichkeit, einen noch wirtschaftlich vernünftigen Rabattrahmen zu überschreiten und dem Mitglied versteckt Gewinne zuzuleiten. Der Interessensgegensatz zwischen Genossenschaft und Mitglied in der endgültigen Preisgestaltung ist beim Gelegenheitsgeschäft kaum spürbar; ein Entgegenkommen zugunsten des Mitglieds ist eher möglich, da dieses Geschäft die Vermögenssubstanz der Genossenschaft weniger tangiert, als die breit gefächerte Rückvergütung auf Zweckgeschäfte. Der noch vorhandene wirtschaftliche Interessensgegensatz ¹⁾ zwischen Mitglied und Genossenschaft rechtfertigt eine steuerrechtliche Besserstellung des Mitglieds gegenüber dem Nichtmitglied im Bereich der Zweckgeschäfte. Zudem grenzt der Interessensgegensatz die gewährte Rabattrückvergütung an ein Mitglied von einer verdeckten Gewinnausschüttung ab. § 22 KStG gewährt der Genossenschaft keine freie Hand in der Ausgestaltung der Rückvergütung, sondern typisiert den Interessensgegensatz zwischen Mitglied und Genossenschaft, indem er den rückvergütungsfähigen Überschuß auf den im Mitgliedergeschäft erzielten Überschuß beschränkt.

b) Zweckgeschäft als Abgrenzung zur verdeckten Gewinnausschüttung

Die Genossenschaft ist wegen der typischerweise vorhandenen Mitglieder geschäftsbeziehungen auf mögliche verdeckte Gewinnausschüttungen besonders streng beobachtet worden ²⁾. So hat schon der Reichsfinanz-

1) Vgl. dazu die für die Familiengesellschaften vergleichbare Situation: Görlich, S. 119; Bilsdorfer, NJW 1980, S. 2785; Henninger, GmbH-Rdsch. 1977, S. 44 ff.

2) Neumann, Das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung, S. 92; Stoll, S. 34, hält die Genossenschaft insoweit sogar für nachteilig behandelt.

hof ¹⁾ darauf hingewiesen, daß im Steuerrecht die Behauptung, die Gesellschafter seien - im Gegensatz zu den Nichtgesellschaftern - feste Abnehmer, nur ausnahmsweise genügen könne, um einer ungewöhnlichen Preiserstellung den Charakter einer verdeckten Gewinnausschüttung zu nehmen; selbst eine besondere Verpflichtung zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern hinsichtlich Quantität und Qualität der anzuliefernden Waren begründet keine besondere, eine verdeckte Gewinnausschüttung ausschließende Belastung der Gesellschafter. Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung ist jedoch auf die Genossenschaft nicht ohne weiteres Übertragbar. Er wurde für Gesellschaften entwickelt, die keine Geschäftsbeziehungen im Sinne der genossenschaftlichen Zweckgeschäfte zu ihren Mitgliedern unterhielten ²⁾. Er wurde auf Gelegenheitsgeschäfte der Kapitalgesellschaften angewandt und kann auch nur insoweit bei der Genossenschaft verwendet werden ³⁾. Wenn sich die Geschäftsbeziehungen der Gesellschafter bzw. der Genossenschaft mit ihren Mitgliedern im Hauptbetätigungsfeld der Zweckgeschäfte bewegen, würde eine allzu günstige Preisgestaltung zugunsten der Mitglieder zu finanziellen Schwierigkeiten des genossenschaftlichen Unternehmens führen. Das Selbsterhaltungs- und Expansionsinteresse des Unternehmens kollidiert mit dem Interesse der Mitglieder an besonders günstigen Konditionen. Eine verdeckt vorgenommene Gewinnausschüttung wird sich jedoch nur bei einem wirtschaftlichen Interessengleichklang bestätigen, nicht bei einem Interessenwiderstreit. Fehlende wirtschaftliche Interessensgegensätze führen im

1) RStB1 1935 I, S. 725; RStB1 1934 I, S. 715.

2) Klusak, S. 79.

3) Vgl. Neumann, Das Problem der verdeckten Gewinnausschüttung, S. 92.

Verhältnis von Gesellschaften und Mitgliedern zur steuerrechtlichen Verneinung des zugrunde liegenden zivilrechtlichen Verhältnisses, indem § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG den Gewinn als verdeckt zugewendet ansieht. Sofern jedoch ein natürlicher Gegensatz in den Geschäftsbeziehungen erkennbar ist, ist der Gewinn nicht verdeckt zugeführt. Ein Beispiel bietet die Frage der Fahrtkostenerstattung zur Gesellschafterversammlung einer Genossenschaft. In der Fahrtkostenerstattung an die Mitglieder sieht der Bundesfinanzhof eine vGA ¹⁾. Der Bundesfinanzhof stellt sich auf den Standpunkt, daß die Zuweisung der Fahrtkostenerstattung allein aufgrund des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses erfolge, da die Gesellschafterversammlung vorwiegend den eigenen Interessen der Gesellschafter diene ²⁾. Im übrigen sei es nicht üblich, im Geschäftsleben Geschäftsfreunden die Fahrtkosten zu ersetzen ³⁾.

Paulick ⁴⁾ hält dieses Urteil für fehlerhaft, weil der Bundesfinanzhof das arteigene Wesen der Genossenschaft bei seiner Beurteilung nicht genügend gewürdigt habe. Insbesondere habe sich der Bundesfinanzhof zu sehr um einen Vergleich mit einer Kapitalgesellschaft bemüht und deren Beurteilung der Gesellschafterversammlung. Bei der Genossenschaft sei immerhin zu berücksichtigen, daß die Genossenschafter zugleich Kunden seien. Daher werde die Generalversammlung als Werbemittel eingesetzt. Insoweit sei ein Vergleich mit Kapitalgesellschaften nicht schlüssig. Während dort die Teilnahme an der Gesellschafterversammlung aus-

1) BFH BStBl 1956 III, S. 43; vgl. Schreiben des BMF zur Fahrtkostenerstattung v. 31.7.1980 -IVB7-S2742-14/80 in: BB 1980, S. 1251.

2) BFH aaO, S. 43.

3) BFH aaO, S. 43/44.

4) DB 1956, S. 852.

schließlich dem Zweck der Wahrnehmung von Gesellschafterrechten diene, biete sich bei der Genossenschaft gerade die Generalversammlung als ein geeignetes Instrument zur Selbstdarstellung des genossenschaftlichen Unternehmens und zur Pflege des Genossenschaftswesens an. Deshalb sei zumindest die Fahrtkostenerstattung als Betriebsausgabe abziehbar.

Im Geschäftsleben werden Werbemaßnahmen üblicherweise als Betriebsausgaben tatsächlich ausgewiesen und abgesetzt, um Aufträge abzuschließen. Wegen der Mitglieder-Kunden-Identität ¹⁾ könnte es sich hier ebenfalls um eine Werbemaßnahme der Genossenschaft handeln. Andererseits spricht viel dafür, daß die Wahrnehmung gesellschaftsrechtlicher Interessen bestimmend ist für die "Werbemaßnahme". Die Fahrtkostenerstattung hängt in keiner Weise mit dem Unternehmensgegenstand der Genossenschaft zusammen. Je mehr sich die Tätigkeit der Genossenschaft ihrem Mitglied gegenüber vom Unternehmensgegenstand entfernt, umso mehr wird das Gegenseitigkeitsverhältnis auf die gesellschaftsrechtliche Ebene verlagert. Interessensgegensätze verflachen. Zuwendungen werden nur noch anerkannt, soweit sie wirtschaftlich angemessen sind. Die Leistungsbeziehungen zwischen Genossenschaft und Mitglied vor dem Hintergrund des Zweckgeschäfts als Abgrenzungskriterium mag damit ein zusätzliches Indiz für die ansonsten schwere Einordnung zur Betriebsausgabe oder Gewinnausschüttung sein. Dem Unternehmensgegenstand entsprechende Geschäfte führen zu einer genauen Kalkulation, da hiermit die wirtschaftliche Existenz der Gesellschaft berührt wird. Soweit allerdings Gelegenheitsgeschäfte mit dem Gesellschafter getätigt werden, sind diese in ihrer Einmaligkeit überschaubar und verführen deshalb dazu, dem Gesellschafter Sonderzuweisungen zukommen zu lassen. Diese Gefahr besteht

1) Vgl. Züllo/Henze, S. 63/66.

nicht bei einem ständig zu wiederholenden und damit Gewinn oder Verlust ausmachenden Zweckgeschäft, selbst wenn die leistungsbezogene Zuwendung an das Mitglied vom Überschuß abhängig ist. Damit wird das Bundesfinanzhofurteil bestätigt.

Die Konsequenz dieser Betrachtung ist freilich, daß alles, was nicht direkt unter § 22 KStG fällt, also oberhalb des Rahmens der dort aufgeführten Bewertungskriterien bleibt, in den Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung rückt. Mit diesem Ergebnis kann im Rahmen des § 22 KStG die Bevorzugung der Mitglieder gegenüber Nichtmitgliedern gerechtfertigt werden. Zum andern weist diese These folgerichtig auch den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung für nicht genossenschaftliche Unternehmen mit ähnlicher Struktur auf, indem zwischen Mitgliederzweckgeschäften und Nebengeschäften mit Mitgliedern unterschieden wird ¹⁾.

c) Steuerrechtliche Begrenzung des Nichtmitgliedergeschäfts der Höhe nach

"Stehen die Zahl der in den Geschäftsbetrieb einbezogenen Nichtmitglieder oder der Umfang der Zweckgeschäfte mit Nichtmitgliedern außer Verhältnis zur Zahl der Mitglieder oder dem Umfang der Zweckgeschäfte mit Mitgliedern, geht der Charakter der Genossenschaft und damit die Abzugsfähigkeit der Warenrückvergütung verloren" ²⁾. Zwar hat der Bundesfinanzhof keinen bestimmten Prozentsatz genannt; jedoch wird nach seiner Ansicht im Einzelfall der durch § 1 GenG gezogene Rahmen der Genossenschaft

-
- 1) Hiervon sollen die organschaftlich verbundenen Unternehmen ausgenommen sein, da hier m. E. diese Bewertungskriterien keine Bedeutung haben.
 - 2) BFH BStB1 1970 II, S. 532 = BFH E 99, S. 34/35; vgl. auch RFH RStB1 1941, S. 877.

gesprengt, wenn das "erwerbswirtschaftliche Züge" tragende Nichtmitgliedergeschäft zum Mitgliedergeschäft außer Verhältnis steht¹⁾. Ein "außer Verhältnis Stehen" von Zweckgeschäften mit Mitgliedern wird angenommen, "wenn das Nichtmitgliedergeschäft mindestens ein Viertel bis ein Drittel der Gesamtumsätze ausmacht"²⁾. Die Frage des erwerbswirtschaftlichen Charakters der Genossenschaft ist steuerrechtlich mit der subjektiven Einkommensteuerpflicht und Gewerbesteuerpflicht gelöst³⁾. Die Abzugsfähigkeit der Rückvergütung wird im Steuergegenstand erfaßt und dient nicht der Charakterisierung des Steuersubjekts. Der Umfang des Nichtmitgliedergeschäfts kann allenfalls die Überschußabhängigkeit der Rückvergütung ausschließen, nicht jedoch den Charakter der Genossenschaft. Die Grenze der Anwendung des § 22 KStG ist dort zu suchen, wo der Umfang des Nichtmitgliedergeschäfts so gering ist, daß die aus dem Mitgliederüberschuß zu gewährende Rückvergütung keinen Einfluß auf den Gesamtüberschuß und den zu erwartenden Gewinn der Genossenschaft hat. Damit ist jedoch nur die Überschußabhängigkeit der Rückvergütung ausgeschlossen. Die Rabattgewährung an ein Mitglied auf der Grundlage der Berechnungsmethode des § 22 KStG (Verhältnis des Mitgliederumsatzes zum Gesamtumsatz bei Festlegung des rückvergütungsfähigen Überschusses) wirkt als Indiz, um die Rückvergütung von der verdeckten Gewinnausschüttung abzugrenzen. Der Umfang des Nichtmitgliedergeschäfts ist nur bedeutend, soweit die kaufmännische

1) BFH E 99, S. 34/37.

2) Gerwing, S. 87; Klusak, S. 50, ist sogar für eine Beschränkung des Nichtmitgliedergeschäfts auf 5 % des Gesamtumsatzes, darüber hinaus würde jede Konsumgenossenschaft den Charakter als Hilfgesellschaft, als "gemeinsame Speisekammer" der Mitglieder verlieren; Paulick, ZfgG 1971, S. 81 ff, ist für Beschränkung auf 10 %; vgl. im übrigen Herrmann/Heuer, § 23 Anm. 81; für die Kreditgenossenschaft: Blümich/Klein, § 23 Anm. 23.

3) Vgl. Kirchhof, Die Eigenständigkeit, S. 6.

Berechnungstechnik die Überschußabhängigkeit der Rückvergütung erforderlich mach. Je nach Einzelfall kann das Mitgliedergeschäft auch weniger als 30 % betragen, ohne daß die Anwendung des § 22 KStG ausgeschlossen ist.

Der Rabattcharakter der Rückvergütung wird in der steuerrechtlichen Qualifikation bestätigt. Der Gesetzgeber hat sich für den Bereich der Mitgliederzweckgeschäfte eindeutig zugunsten einer Betriebsausgabe entschieden. Hier scheint zwar das Leistungsverhältnis und das Gesellschaftsverhältnis deckungsgleich zu sein. Jedoch ist der Interessengegensatz zwischen Mitglied und Gesellschaft im Bereich der Gegenstandsgeschäfte zu groß, als daß die Rückvergütung als Gewinn verwendet sein könnte. Die genossenschaftliche Rückvergütung ist ein zuverlässiges Instrument zur Besserstellung von Mitgliedern gegenüber Nichtmitgliedern. Das Prinzip der Rückvergütung grenzt eine Betriebsausgabe von einer verdeckten Gewinnausschüttung - auch im nicht genossenschaftlichen Bereich - ab. Voraussetzung für die Rückvergütung ist, daß sich die Gesellschaft im Rahmen des Unternehmensgegenstandes betätigt. Der Umfang des Nichtmitgliedergeschäfts kann darüber hinaus weniger den Charakter der Genossenschaft in Frage stellen, als die Überschußabhängigkeit der Rückvergütung.

VI) Steuerliche Behandlung der Kreditgenossenschaften

In den am 4.11.1980 veröffentlichten Koalitionsvereinbarungen zwischen den Regierungsparteien FDP und SPD wurde zur Einschränkung von Wirtschaftssubventionen die Streichung der Vergünstigungen für Sparkassen und Genossenschaftsbanken bei der Körperschaft-, Vermögen- und Gewerbesteuer bereits für den Veranlagungszeitraum 1981 vorgesehen ¹⁾. Inzwischen ist die Tarif-

1) Sie haben für den Zeitraum 1981 ein Volumen von 300 Mio. DM; vgl. dazu Handelsblatt v. 5.11.1980, Nr. 214, S. 3.

ermäßigung im Körperschaftsteuergesetz für die Genossenschaftsbanken gestrichen worden ¹⁾. Damit wird mit einer langen Tradition der steuertariflichen Sonderbehandlung der Kreditgenossenschaften und Sparkassen gebrochen.

1) Geschichtlicher Überblick

Bei den Beratungen zum Reichsstempelsteuergesetz, Geldumsatzsteuer-, dem Reichsnotopfer- (Vorläufer der Umsatzsteuer) und dem Kapitalertragsteuergesetz nach dem ersten Weltkrieg wurden den öffentlichen Sparkassen und den sich ebenfalls mit dem Sparverkehr befassenden Kreditgenossenschaften weitgehende Steuervergünstigungen eingeräumt. Die Steuervergünstigungen wurden damit begründet, daß die Sparkassen nicht mit den Banken gleichzustellen seien. Die Sparkassen unterlägen einer scharfen gesetzlichen Kontrolle. Da der Gewinn der Sparkassen den Gemeinden zugeführt werden müßte, würde der Gewinn, soweit er bei der mäßigen Zinsspanne überhaupt entstanden sei, einem gemeinnützigen Zweck nutzbar gemacht. Zudem förderten die Sparkassen den Sparwillen weiter Bevölkerungskreise ²⁾. Die gleiche Begründung wurde für die Privilegierung der Kreditgenossenschaften angeführt. Sie würden zusätzlich noch das Kreditgeschäft für den Mittelstand betreiben und daher den Banken zwar ähnlich sein, aber immer noch einem öffentlich zu fördernden Zweck dienen.

Die Sonderbehandlung der Kreditgenossenschaften und ihrer Verbandskassen war eine Folge der ehemaligen steuerlichen Sonderstellung der Sparkassen ³⁾. Die

1) BStBl 1981 I, S. 523/528, Art. 11 Nr. 3 b; BGBI I, S. 537, "Subventionsabbaugesetz v. 26.6.1981".

2) Koschorrek, FA 1969, S. 253/259.

3) Koschorrek, FA 1969, S. 253/26/.

Einkünfte aus dem Sparkassenverkehr der Sparkassen und Kreditgenossenschaften wurden unter Hinweis auf bestehende Steuerbefreiungen durch das Körperschaftsteuergesetz 1920 von der Körperschaftsteuer befreit ¹⁾. Da die Kreditgenossenschaften dieselben Aufgaben erfüllten wie die Sparkassen und im unmittelbaren Wettbewerb zu ihnen standen, ermäßigte die KStDV vom 11.12.1939 ²⁾ die Steuer für Kreditgenossenschaften auf ein Drittel der üblichen Körperschaftsteuer. Da aber die Kreditgenossenschaften noch zusätzlich das Kreditgeschäft betrieben, hätte der Gewinn aus dem Sparverkehr ausgegliedert werden müssen. Um das Besteuerungsverfahren zu vereinfachen, wurde die Steuer ermäßigt ³⁾, wenn die Kreditgenossenschaft nur ihren Mitgliedern Kredite gewährte.

Die Tarifierhöhungen nach dem Krieg nahmen die Kreditgenossenschaften nicht aus. Jedoch blieben die Anhebungen jeweils hinter dem Tarif für die übrigen Kapitalgesellschaften zurück. Seit 1981 ist die Kreditgenossenschaft dem gleichen Steuertarif unterworfen wie die anderen in der Rechtsform der AG betriebenen Banken.

2) Bewertung der geschäftlichen Betätigungsart

Die Tarifiermäßigung für die Kreditgenossenschaft hatte ihren Grund nicht in der Organisationsform, sondern in dem von der Genossenschaft betriebenen Gewerbszweig ⁴⁾.

1) Vgl. § 6 Nr. 1 KStG v. 30.3.1920, RGBI I, S. 393/395.

2) RStBl 1939, S. 1198.

3) Eckert, StuW 1940, S. 151/155; Binder, DStZ 1939, S. 998/1002; Kennerknecht, KStG 1934/1943, § 23 Anm. 53.

4) Kirchhof, Die Eigenständigkeit, S. 19; Herrmann/Heuer, § 23 Anm. 46; BFH BStBl 1960 III, S. 94/95.

Für die Beibehaltung der Tarifiermäßigung wurden typisch genossenschaftsrechtliche Argumente angeführt ¹⁾. Die neuerliche Gesetzesbegründung führt hingegen aus, die Steuerermäßigung sei aus wirtschaftspolitischen und wettbewerblichen Gründen nicht mehr vertretbar, weil sich die Geschäftstätigkeit der Kreditgenossenschaft auf alle Bereiche des Kreditgewerbes ausgedehnt habe. Die Abschaffung der Steuervergünstigung werde sich nicht negativ auf die Eigenkapitalbildung auswirken ²⁾. Der Gesetzgeber hat die Tarifiermäßigung aufgehoben, weil er den förderungswürdigen Zweig der Spartätigkeit nicht mehr ausschließlich bei den Kreditgenossenschaften vorfand. Die gesellschaftsrechtliche Organisationsform hatte keinen Einfluß auf die gesetzgeberische Entscheidung.

Der Wegfall der Tarifiermäßigung wird durch eine Ausdehnung auf Geschäftsbereiche kompensiert, die den Kreditgenossenschaften bisher wegen der Tarifiermäßigung versperrt geblieben waren. Die Genossenschaft war bisher auf den Sparverkehr und die Kreditvergabe beschränkt. "Bankfremde Geschäfte" konnten zum Verlust des günstigen Steuertarifs führen ³⁾. Die freie Gestaltung der Geschäftspolitik ohne die vom Steuerrecht gezogenen Grenzen erhöht die Leistungsfähigkeit, so daß der höhere Tarif verkraftet werden kann. Die Kreditgenossenschaft kann wegen des gestrichenen § 22 Abs. 3 KStG Rückvergütungen vornehmen. Ob die

-
- 1) Vgl. die Zusammenstellung bei Wöhe, S. 292: Festlegung von Höchstkreditgrenzen im Statut, mangelnde Möglichkeiten der Eigenkapitalbeschaffung etc., wobei gerade im letzten Punkt anzumerken ist, daß die Kreditgenossenschaften die besten Eigenkapitalrelationen aller Kreditinstitutsgruppen aufweisen; Wölfigraf, S. 98; Klusak, S. 17.
 - 2) BT Drucks. 9/92, S. 23; 9/217, S. 4 ff; 9/378, S. 29; Verhandlungen des Deutschen BT, D. 118, S. 1764 ff.
 - 3) Vgl. zur Steuerschädlichkeit bankfremder Nebengeschäfte, Zülw/Henze, S. 170 ff mit den dort angeführten Beispielen.

Rückvergütungen den Umfang annehmen werden, die bei den Handelsgenossenschaften, ist fragwürdig, da die Überschüsse zur Verzinsung der geleisteten Einlagen verwendet werden, um einen Einbruch in die Eigenkapitalbildung der Bank zu verhindern. Der Wegfall des niedrigen Steuersatzes kann nur insoweit als gleichheitswidrig betrachtet werden, als der Bankenbereich insgesamt keiner gleichmäßigen Besteuerung nach Wettbewerbslage zugeführt wird ¹⁾.

VII) Steuerbefreiung der landwirtschaftlichen Kooperationsgenossenschaften

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG sind landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sich ihr Geschäftsbetrieb auf die Mitglieder beschränkt. Darüber hinaus müssen die Mitglieder der steuerbefreiten Genossenschaft Land- und Forstwirte sein, da sich nur dann der Betrieb der Genossenschaft auf die Unterstützung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe der Mitglieder beschränken kann ²⁾.

Die geschäftliche Tätigkeit der Genossenschaft ist auf den landwirtschaftlichen Bereich beschränkt, soweit der Betrieb als Nebenbetrieb den land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieben der Mitglieder dient ³⁾. Ob die Betätigung der Genossenschaft noch im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegt, wird nach den Verhältnissen den einzelnen Falles und der Verkehrsauffassung bestimmt ⁴⁾. Die Genossenschaft ist auf den Tätigkeits-

1) Vgl. Kirchhof, Die Eigenständigkeit S. 20.

2) BFH BStBl 1959 III, S. 372/373; Zülów/Henze, S. 106; Frotzcher/Maas, § 5 Anm. 101.

3) Zülów-/Henze, S. 177.

4) RFH RStBl 1944/1945, S. 173/174.

bereich zu begrenzen, den ein einzelner landwirtschaftlicher Betrieb in seiner ganzen Erscheinungsform mit sich bringt. Der Zusammenschluß wird nicht schon als industrielle oder gewerbsmäßige Tätigkeit gewertet ¹⁾. Die subjektive Freistellung von der Körperschaftsteuer geht zurück auf § 2 KStDV vom 8.12.1939 ²⁾, um die landwirtschaftliche Nahrungsmittelproduktion wegen des am 1.9.1939 begonnenen Krieges mit Polen und den Westmächten zu steigern ³⁾. Auch heute wird - aus sicherlich anderen Gründen - die landwirtschaftliche Produktion mit gleichen Methoden steuerlich gestützt. Die subjektive Steuerbefreiung wird weniger wegen der genossenschaftlichen Organisationsform gewährt als vielmehr wegen ihres sachlichen Tätigkeitsbereichs ⁴⁾.

Die Bundesregierung hat in der Begründung der Körperschaftsteuerreform 1977 aus agrarpolitischen Gründen darauf hingewiesen ⁵⁾, die Befreiungen nicht nur beizubehalten, sondern noch auszudehnen. Die Steuerbefreiung habe den volkswirtschaftlichen Zweck, die kleinen bäuerlichen Betriebe mit den landwirtschaftlichen Großbetrieben konkurrenzfähig zu erhalten ⁶⁾. Allerdings wird gegen die Steuerbefreiung der landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften eingewandt, daß nicht nur genossenschaftlich organisierte Betriebe

-
- 1) Vgl. zur Abgrenzung vom Industriebetrieb, Zülw/Henze, S. 118.
 - 2) RStB1 1939, S. 1198; RGB1 1939 I, S. 2391.
 - 3) Vgl. Kennerknecht, § 23 Anm. 40 ff; Binder, DStZ 1939, S. 998/999: "Die landwirtschaftlichen Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften bilden das Rückgrat der landwirtschaftlichen Marktordnung. Sie stellen im Rahmen der Erzeugungsschlacht die Rohstoffe sicher und sorgen für ihre entsprechende Verwertung und Verteilung."
 - 4) Kirchhof, Die Eigenständigkeit, S. 11; Felix/Streck, § 5 Rndnr. 1; Klusak, S. 16.
 - 5) BT-Drucks. 7/1470, S. 389.
 - 6) BFH BStB1 1954 III, S. 38/40; Stoll, S. 40; Herrmann/Heuer, § 23 Anm. 16 ff, 35; Klein, StuW 1958, S. 586; Paulick, StuW 1958, S. 589 u. 671.

begünstigt werden dürften, wenn die Landwirtschaft überhaupt auf diesem Weg unterstützt werden sollte ¹⁾. Dieser Einwand übersieht die besondere Stellung der landwirtschaftlichen Genossenschaften auf dem Gebiet der Marktordnung und der Ernährungswirtschaft ²⁾. Die landwirtschaftlichen Betriebe sind vornehmlich in der genossenschaftlichen Unternehmensform organisiert. Eine steuerliche Begünstigung dieser Gesellschaftsform ist daher eine Frage der Zweckmäßigkeit. Insbesondere bietet die genossenschaftliche Organisationsform kleineren landwirtschaftlichen Betrieben einen erleichterten Zugang zur Genossenschaft wegen der niedrigen Kapitalquote und des erleichterten Gründungsvorganges ³⁾ im Vergleich zur Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Eine Bevorzugung der genossenschaftlichen Organisationsform im landwirtschaftlichen Bereich ist sachlich zumindest vertretbar, soweit andere Kooperationsformen nicht ähnliche Vorteile bieten ⁴⁾.

Das Steuerrecht bewertet Handlungsweise und geschäftliche Betätigungsart und nicht die genossenschaftliche Organisationsform. Es fragt bei der Handlungsweise nach der Kundenstellung des Mitglieds und nach der Betätigungsart als land- und forstwirtschaftlicher Ergänzungsbetrieb, um die Rechtfertigung für den Betriebsausgabencharakter der Rückvergütung bzw. für die Steuerbefreiung zu finden. Die landwirtschaftliche Betätigungsart veranlaßt den Steuergesetzgeber aus volkswirtschaftlichen Erwägungen zur Subvention durch Steuerverschonung. Die gesetzliche Regelung bleibt auf die genossenschaftliche Organisationsform beschränkt, weil diese Rechtsform

1) Wöhe, aaO, S. 287; Friedrich, StuW 1958, S. 1/7.

2) Paulick, StuW 1958, S. 589/599; Ritschl, Besteuerung der Genossenschaften, S. 22.

3) Vgl. dazu oben, IV. Teil, A, IV.

4) Vgl. dazu auch Asseyer, S. 224 ff.

von den landwirtschaftlichen Ergänzungsbetrieben bevorzugt verwendet wird, insbesondere wegen des geringen Kapitalbedarfs und erleichterten Gründungsvorganges.

C) Die kartellrechtliche Beurteilung der genossenschaftstypischen Handlungsweise

Das Kartellrecht beurteilt die unternehmerische Tätigkeit nach Prüfung von Angebot und Nachfrage am Markt und im Bemühen, die eigene Leistung der Nachfrage anzupassen. Das Verhalten der Genossenschaft besteht typischerweise darin, ihre Mitglieder als Kunden zu bedienen. Eine starke mitgliedschaftliche Einbindung führt zu einer konformen Behandlung der Mitglieder in der genossenschaftlichen Leistungsbeziehung. Je stärker die Mitglieder an die Genossenschaft gebunden sind, um so eher verhalten sie sich am Markt gleichförmig. Gelingt es, durch die mitgliedschaftliche Stellung den Markt zu beeinflussen, so daß die Mitglieder ihre Leistung nicht dem Markt anpassen, wird das Kartellrecht dieses Verhalten verhindern müssen. Die Mitglieder-Kunden-Identität als genossenschaftliche Handlungsweise kann in der erreichten Gleichförmigkeit des wettbewerblichen Mitgliederhaltens mit dem Kartellrecht kollidieren. Das Kartellrecht fragt nach der mitgliedschaftlichen Einbindung der in der Genossenschaft organisierten Unternehmer. Eine Antwort auf diese Frage könnte in der Qualifikation der Genossenschaft als Gemeinschaftsunternehmen (Zusammenschluß gem. § 23 Abs. 2 GWB) liegen.

1) Die Genossenschaft als Gemeinschaftsunternehmen

1) Konzentrationsprivileg für die Genossenschaft

Wer die Genossenschaft als Gemeinschaftsunternehmen sieht ¹⁾, um sie damit der Beurteilung nach § 1 GWB zu entziehen und lediglich der Strukturkontrolle gem. § 23 ff GWB zu unterwerfen ²⁾, setzt sich der Kritik derjenigen aus, die ein Konzentrationsprivileg für Gemeinschaftsunternehmen ablehnen ³⁾. Der Gesetzgeber untersagt dem Kartell wettbewerbsbeschränkendes Verhalten, es sei denn, das Kartell verwirklicht die im GWB abschließend aufgezählten Ausnahmetatbestände (§§ 2 - 8 GWB). Das Kartell unterliegt einer Verhaltenskontrolle. Der Zusammenschluß zu einem selbständigen Unternehmen ist generell erlaubt; er wird aber gem. § 23 GWB nach dem gesellschaftsrechtlichen Aufbau und den erreichten Marktanteilen einer Strukturkontrolle unterworfen. Das Kartell ist einer Verhaltenskontrolle unterworfen, der Zusammenschluß lediglich einer Strukturkontrolle ⁴⁾. Wegen der erleichterten Möglichkeit der Konzentration und den damit einhergehenden Gefahren ⁵⁾ sollen die Gemeinschaftsunternehmen einer uneingeschränkten Doppelkontrolle gem. §§ 1, 25 Abs. 1 und 23 GWB unterliegen ⁶⁾. Der genossenschaftliche Zusammenschluß als Gemeinschaftsunternehmen wäre auch den Voraussetzungen des § 1 GWB unterworfen. Selbst, wenn man dieser strengen Auffassung nicht folgt, bleibt es im Einzelfall schwierig, den Grad der Vergemeinschaftung eines genossenschaftlichen Unternehmens festzustellen. Abgren-

1) Großfeld/Strümpell, S. 26 ff.

2) Wiedemann, S. 176.

3) Vgl. dazu Köhler, S. 133; Emmerich/Gansweid, JuS 1976, S. 432/433.

4) Vgl. Emmerich, Kartellrecht, S. 277; Wiedemann, S. 716.

5) Vgl. Emmerich, Kartellrecht, S. 220.

6) Emmerich, Die Zulässigkeit der Kooperation, S. 24; Leube, ZHR 1977, S. 313.

zungskriterien ¹⁾ wie "Funktionsausgliederung", "funktionale Selbständigkeit" des gemeinsam gegründeten Unternehmens und deren "Organisationsbeständigkeit" gegenüber einem eher zufällig gegründeten Kartell ²⁾ erheben nur bestimmte Genossenschaften auf die Ebene eines nur unter Mißbrauchsaufsicht stehenden bzw. der Zusammenschlußkontrolle unterliegenden Unternehmens. Der genossenschaftliche Zusammenschluß würde eher zufällig nach seiner wirtschaftlichen Aufgabenstellung unter § 23 ff. GWB fallen. Allerdings spricht die allgemeine Bewertung des genossenschaftlichen Zusammenschlusses gegen ein Gemeinschaftsunternehmen ³⁾. Der genossenschaftliche Zusammenschluß wird der Beurteilung nach § 1 GWB nicht entzogen.

2) Überlegungen zur Einordnung der Genossenschaft als
kooperatives oder konzentratives Unternehmen

Der Tatbestand eines konzentrativen Unternehmens stützt sich auf den organisatorischen Aufbau des Unternehmens und ordnet nach gesellschaftsrechtlichen Gesichtspunkten das gemeinsam gegründete Unternehmen entweder einer kartellwidrigen Kooperation oder einem konzentrationsähnlichen Verband zu ⁴⁾. Da der Staat bei einem

1) Köhler, S. 136.

2) Vgl. dazu auch Wiedemann, S. 744, der nach Investitionsumfang, Marktstellung und Unabhängigkeitsgrad unterscheiden will.

3) Vgl. Wiedemann, S. 739, der die Genossenschaft als ein typisch kooperatives Gemeinschaftsunternehmen sieht; Emmerich, Die Zulässigkeit der Kooperation, S. 24; differenzierend Kolbe, S. 30; Köhler, S. 139; ebenfalls ablehnend Sandroock, S. 18, mit der Begründung, daß die durch Unternehmenswachstum erzielte Marktmacht dem Tüchtigen als Prämie zufallen soll, nicht jedoch die Marktmacht, die durch Zusammenschlüsse in der nach § 1 GWB bezeichneten Art erzielt worden ist.

4) Zu den Einteilungskriterien vgl. oben S. 167.

konzentrativen Vorgang eine gesellschaftsrechtliche Strukturkontrolle ausübt ¹⁾ und bei einem kartellierungsvorgang eine Verhaltenskontrolle, wendet sich der prüfende Rechtsanwender bei einem vermuteten Konzentrationsvorgang der inneren Struktur des Unternehmens zu. Je stärker der gesellschaftsrechtliche Verbund zusammengewachsen ist, um so eher wird ein Konzentrationsvorgang angenommen.

a) Entscheidung nach dem Marktverhalten

Maßgebend für die Erfüllung des Konzentrations- oder Kartelltatbestandes kann jedoch nicht so sehr der Aufbau oder die innere Struktur des Unternehmens ein. Es ist vielmehr nach dem Verhalten der Unternehmen am Markt entsprechend der Bewertungs- und Beobachtungsperspektive des Kartellrechts ²⁾ zu urteilen. Das Marktverhalten eines Unternehmens läßt sich grobskizziert für den Tatbestand eines Zusammenschlusses folgendermaßen darstellen:

Das Kartell zeichnet sich in seinem Marktverhalten dadurch aus, das regelmäßig die Angebotsseite der Unternehmen in einem Zusammenschluß konzentriert, während die Nachfrageseite und das Nachfrageverhalten der einzelnen Unternehmen nicht berührt wird. Das Verhalten des Kartells am Markt ist die Konzentration des Angebots bei gleichzeitig aufgefüchter Nachfrage. Die wettbewerbsbeschränkende Wirkung wird also vornehmlich im gemeinsamen Verhalten auf der Anbieterseite erreicht.

1) Wiedemann, S. 716; Dieser "Systembruch" ist im nordamerikanischen Recht nicht vorhanden. Verträge und Zusammenschlüsse werden hier prinzipiell gleich behandelt, sofern sie eine Wettbewerbsbeschränkung nach sich ziehen, vgl. Neumann, ZfgG 1977, S. 166/367.

2) Siehe oben I. Teil, B, 1.

Das konzentrativen Gemeinschaftsunternehmen erreicht sowohl auf der Nachfrage- wie auf der Anbieterseite eine konzentrativen Wirkung. Die Selbständigkeit des Unternehmens wird weniger durch die rechtliche Unabhängigkeit von den Gründerunternehmen erreicht ¹⁾ oder durch deren Instrumentalcharakter ²⁾, als vielmehr durch das weitgehend selbständige Angebots- und Nachfrageverhalten des Unternehmens ³⁾. Das Gemeinschaftsunternehmen wird mithin nicht nur in seiner gesellschaftsrechtlichen Zusammenfassung, sondern auch in seiner Markstellung zu einem Monolithen.

b) Sonderposition der Genossenschaft

Die Einkaufsgenossenschaft nimmt in diesem Bereich eine Sonderposition ein. Durch den Tatbestand des Zusammenschlusses wird eine Konzentration auf der Nachfrageseite erreicht, während die Angebotsseite aufgefächert bleibt. Der Unterschied zu den vorausgeschickten Modellen liegt in der Schaffung der Nachfragekonzentration, deren wettbewerbsbeschränkende Wirkung im Sinne des § 1 GWB umstritten ist und nur dann allgemein bejaht wird, wenn die Nachfragekonzentration durch Bezugsbindungen zur Wettbewerbsbeschränkung auf der Angebotsseite führt ⁴⁾. Die Genossenschaft muß kartellrechtlich getrennt nach dem Verhalten beurteilt werden ⁵⁾, je nachdem, ob die Nachfragekonzentration oder die Angebotskonzentration geprüft wird. Gleiches muß allerdings für das Gemeinschaftsunternehmen gelten. Ein Unternehmen kann je nach Marktverhalten aus verschiedenen kartellrechtlichen Perspektiven beurteilt werden. Die Doppel-

1) Wiedemann, S. 716.

2) Köhler, S. 138.

3) Steindorff, ZHR 1977, S. 263/266; Baur, Genossenschaften und Kartellrecht, S. 497 ff.

4) Köhler, S. 99.

5) Monopolkommission, S. 90.

anwendungstheorie ¹⁾ unterwirft das Verhalten des Unternehmens insgesamt einer doppelten Kontrolle. Ob § 1 GWB oder § 23 GWB anzuwenden ist, entscheidet sich aber nach den Marktverhaltensweisen des genossenschaftlichen Unternehmens. Soweit die Einkaufsgenossenschaft als nachfragemächtiges Unternehmen auftritt oder ein nachfragemächtiges Unternehmen zu werden droht, ist sie der Mißbrauchsaufsicht gem. § 22 ff GWB zu unterwerfen ²⁾. Führt der genossenschaftliche Zusammenschluß auf der Angebotsseite zu einem kooperativen Verhalten seiner Mitglieder, so ist dieses Verhalten nach § 1 GWB zu prüfen. In gleicher Weise wäre beim Gemeinschaftsunternehmen das Marktverhalten aufzuteilen und im einzelnen partiell zu überprüfen ³⁾.

c) Interner-externer Wettbewerb der Einkaufsgenossenschaft

Aufgrund der zuvor angestellten Überlegungen ist bei der Einkaufsgenossenschaft zwischen einem internen und einem externen Wettbewerb zu unterscheiden. Der externe Wettbewerb läßt sich schlagwortartig mit der Bildung von Nachfragemacht umschreiben, der interne Wettbewerb mit dem Verhalten der Genossenschaftsmitglieder auf dem Markt ⁴⁾.

- 1) Vgl. dazu Emmerich, Die Zulässigkeit der Kooperation, S. 24; Wiedemann, S. 745; Kolbe, S. 21.
- 2) Vgl. Köhler, Die wettbewerbs- und kartellrechtliche Kontrolle der Nachfragemacht, S. 34 ff; Wiedemann, S. 739: "Die §§ 1 und 25 GWB sind keine Kontrollinstrumente der vertraglichen Gleichgewichtslage. Der Einstieg in die Kontrolle der 'bargaining power' erfolgt deshalb in den §§ 22 ff GWB"; Monopolkommission, S. 90 f u. 101 ff; Emmerich, Kartellrecht, S. 172; aa, Kolbe, S. 154.
- 3) Ein Konflikt oder Widerspruch zu § 5 Abs. 3 Satz 1 GWB ist nicht ersichtlich, da das geschilderte Denkmodell nicht von einer rechtlichen Bezugsverpflichtung ausgeht; vgl. dazu auch Kolbe, S. 20; Köhler, S. 134.
- 4) Eine ähnliche Unterscheidung treffen Sandrock, S. 60 ff, Wiedemann, S. 759, allerdings unter anderen Voraussetzungen und Konsequenzen.

Der externe Wettbewerb wäre damit nach §§ 22 ff GWB zu kontrollieren. Der interne Wettbewerb wäre nach den Maßstäben des § 1 GWB zu prüfen. Die Genossenschaft kann allerdings aufgrund genossenschaftsrechtlicher Regelungen und der typischen Handlungsform gerade im Bereich des internen Wettbewerbs den Tatbestand des § 1 GWB verwirklichen. Durch die Mitglieder-Kunden-Identität, die einerseits im Genossenschaftsgesetz selbst und andererseits in der Satzung ihren Ausdruck findet, wird das Wettbewerbsverhalten der Mitglieder untereinander und zur Genossenschaft selbst in besonderer Weise präjudiziert.

Die Genossenschaft ist darauf angelegt, daß ihre Gesellschafter in der Regel Kunden sind. Das Kundenverhalten wird organisationsrechtlich erfaßt und strahlt auf das Wettbewerbsverhalten der Mitglieder untereinander aus. Das Wettbewerbsrecht versucht seinerseits, das Verhalten der Mitglieder zueinander als Unternehmer im Sinne des § 1 GWB in bestimmte Bahnen zu lenken. Dabei kommt es bei der genossenschaftlichen Organisationsform und bei anderen Rechtsformen durch deren "genossenschaftliche" Handlungsart zu Differenzen zwischen wettbewerbs- und organisationsrechtlichen Bestimmungen. Das genossenschaftliche Organisationsrecht ist darauf angelegt, eine Koordination zu den Mitgliedern und der Mitglieder zueinander zu erreichen, um das Mitgliedergeschäft reibungsfrei zu gestalten. Das Wettbewerbsrecht versucht, dieser Verhaltensordnung eine Grenze zu setzen, wenn die Handlungskoordination zur Wettbewerbsbeschränkung führt. Hier kollidieren Genossenschaftsrecht und Kartellrecht. Das Kartellrecht wird dann vorrangig angewandt werden, wenn der Wettbewerb beschränkt wird. Die Genossenschaft ist von dem kartellrechtlichen Verbot freizustellen, wenn die typische Handlungsform in ihrer organisationsrechtlichen Verfassung generell gefährdet wird.

Da die kartellrechtliche Problematik der Nachfragemacht weniger ein typisch genossenschaftliches Problem ist ¹⁾, soll nur der interne Wettbewerb der Genossenschaftsmitglieder nach § 1 GWB zu messen sein.

II) Beurteilung der Genossenschaft auf der Grundlage des § 1 GWB

Die Auslegung des § 1 GWB kann auf das Genossenschaftsrecht abgestimmt werden, wenn die genossenschaftstypische Handlungsform als Sondertatbestand im Rahmen des § 1 GWB beachtet werden muß.

Soweit die Gründung und die Tätigkeit einer Einkaufsgemeinschaft als Kooperationssachverhalt zu werten ist, hängt die kartellrechtliche Kontrolle maßgeblich davon ab, ob die zugrunde liegende Vereinbarung die Marktverhältnisse durch Beschränkung des Wettbewerbs beeinflussen kann. Über Auslegung und Verknüpfung der Tatbestandsmerkmale in § 1 GWB bestehen Meinungsunterschiede ²⁾, die sich in einer Reihe von Theorien niederschlagen haben. Neben der Beziehung des Tatbestandsmerkmals "Wettbewerbsbeschränkung" zum Tatbestandsmerkmal der Kartellvereinbarung von Unternehmen des § 1 GWB kommt es darauf an, die Wettbewerbsbeschränkung als tatsächliche Markteinwirkung zu qualifizieren. Zumeist wird der Wettbewerbsbegriff bei der Erörterung der Zweck- und Folgetheorie einfach vorausgesetzt, obwohl diese Theorien noch keine Aussage über die Tatbestand der Wettbewerbsbeschränkung treffen.

- 1) Es kommt hier auf eine allgemeine kartellrechtliche Beurteilung an; vgl. dazu Köhler, Wettbewerbsbeschränkungen durch Nachfrager; ders. Wettbewerbs- und kartellrechtliche Kontrolle der Nachfragemacht; Kreiterling, Das Problem der Abgrenzung von Leistungs- und Nichtleistungswettbewerb in der Nachfragemacht-Diskussion; Gutachten der Monopolkommission, S. 101 ff.
- 2) Köhler, S. 141.

Je nach zugrunde gelegtem Wettbewerbsbegriff wird der Genossenschaft eine wettbewerbsfördernde Wirkung bescheinigt ¹⁾ oder der Genossenschaftsvertrag für unwirksam gehalten, wenn die Mitglieder der Genossenschaft auch ohne Bezugsverpflichtung fast alle benötigten Waren oder Dienstleistungen von ihr beziehen ²⁾. In diesem Fall wäre die Genossenschaft in strikter Ausrichtung auf ihre Kundenmitglieder kartellrechtswidrig. Andere sehen schon in der Verschaffung günstiger Einkaufsbedingungen am Markt (Nachfragemacht) eine wettbewerbsbeschränkende Wirkung ³⁾. Die nicht umstrittenen wettbewerblichen Auswirkungen werden mit der immanenten geschäftlichen Zielsetzung der Genossenschaft entschuldigt. Sie werden mit einer auf der Anbieterseite positiven Konkurrenzlage gerechtfertigt ⁴⁾.

1) Juristische Wettbewerbsdefinition

Rechtsprechung und Literatur bemühen sich, eine juristische Definition des Wettbewerbs zu entwickeln, angespornt durch die Tatsache, daß eine Wettbewerbsdefinition im Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen fehlt ⁵⁾. Eine Rezeption volkswirtschaftlicher Theorien in das Kartellrecht wird dabei überwiegend abgelehnt. Emmerich ⁶⁾ hält den Wettbewerbsbegriff für nicht darstellbar. Im Grund könne niemand sagen, was Wettbewerb im eigentlichen Sinne sei. Daher müsse es Hauptaufgabe der Wettbewerbstheorien sein, sich den Wettbewerbsbeschränkungen zu

- 1) Baur, Genossenschaften und Kartellrecht, S. 497/522; Kolbe, S. 104.
- 2) Sandrock, S. 59.
- 3) Mahlmann, S. 64 f.
- 4) Paulick, ZHR 1972, S. 307/313; Beuthien, DB-Beilage 5/77, S. 4.
- 5) Baur, JZ 1978, S. 586/589.
- 6) Kartellrecht, S. 14.

befassen. Der freie Marktzutritt ¹⁾ soll nach dieser Ansicht zentrale Bedeutung haben. Emmerich legt die Idee einer vollkommenen Konkurrenz zugrunde, wenn er annimmt, daß besonders große Unternehmen die Marktzutrittschancen verschlechtern, weil sie kleineren und mittleren Unternehmen den Existenzraum nehmen.

Andererseits hat man speziell für Einkaufsgemeinschaften kleinerer und mittlerer Unternehmen eine Theorie entwickelt, die auf dem Prinzip der Bildung von Gegenmacht beruht ²⁾. Danach erzeugt entstandene privatwirtschaftliche Macht bei den Marktpartnern in der Regel Gegenmacht, so daß die Gleichgewichtslage wieder hergestellt wird. Diese Theorie wird abgelehnt, weil die Schaffung von Gegenmacht zur Oligopolisierung des Marktes beiträgt ³⁾ und mit der Einführung des § 5 GWB rechtlich an Bedeutung verloren habe ⁴⁾.

In Rechtsprechung und Literatur wird unter Wettbewerb das Bestreben verstanden, den eigenen Kundenkreis durch bessere Qualität und Preise der eigenen Leistung auf Kosten des Kundenkreises anderer zu erhalten oder nach Möglichkeit zu erweitern ⁵⁾. Der Gesetzgeber habe bei der Abassung des Kartellrechts die Vorstellung der neo-liberalen Schule zugrunde gelegt ⁶⁾. Er sei daher eher einem polypolistischen Wettbewerbsmodell zugeneigt. Tatsächlich enthält der Text der amtlichen Begründung Hinweise für das Modell der vollkommenen Konkurrenz ⁷⁾,

1) Vgl. auch Hamm, Wettbewerbspolitische Aspekte genossenschaftlicher Aktivität, S. 465/473.

2) Emmerich, Kartellrecht, S. 85/99; Kolbe, S. 121.

3) Mahlmann, S. 46; Hamm, aaO, S. 465/487.

4) Emmerich, Kartellrecht, S. 99.

5) Rinck, Rdnr. 793; Koch, S. 134; Kolbe, S. 118 m.w.N.

6) Mahlmann, S. 23.

7) Kolbe, S. 126.

während andere Stellen eher auf einen dynamischen Wettbewerbsbegriff schließen lassen ¹⁾.

a) Der vollkommene Wettbewerb

Das Prinzip des vollkommenen Wettbewerbs beruht auf der Erwartung, daß sehr viele Anbieter und ebenso viele Nachfrager sich am Markt gegenüberstehen. Diese sind in einer vollständigen Konkurrenz dem Marktgeschehen unterworfen ²⁾. Die Theorie geht auf den Nationalökonom Eucken, einen Vertreter der sogenannten neoliberalen Schule ³⁾, zurück und verfolgt das Ziel der optimalen wirtschaftlichen Freiheit, indem der vollständige, atomistische Wettbewerb private Marktmacht ständig kontrollieren und hemmen soll. Oligopole oder gar Monopole verletzen die angestrebte Wettbewerbslage. Machtzusammenballungen müßten vermieden werden; Oligopole oder Monopole sind zu entflechten.

Diese Theorie ist ein idealistisches Denkmodell, das in der Wirklichkeit nicht vorkommt ⁴⁾. Es ist ein statisches Modell, weil die Innovationsfähigkeit der Unternehmen wegen fehlender Monopolrendite erlahmt. Dieses Wettbewerbsmodell liegt der sogenannten Freiburger Schule ⁵⁾ zugrunde, die wesentlich den Begriff der sozialen Marktwirtschaft mitgeprägt hat ⁶⁾. Der Staat muß nach dieser Auffassung die Funktion des Wettbewerbs durch Kontroll- und Eingriffsmechanismen erhalten, wenn der Wettbewerb die staatliche Gleichgewichtslage verläßt.

1) Emmerich, Kartellrecht, S. 17.

2) Mahlmann, S. 23; Rinck, Wirtschaftsrecht, S. 147; Kolbe, S. 106.

3) Koch, S. 137.

4) Rinck, Wirtschaftsrecht, Rdnr. 793; Rittner, Wirtschaftsrecht, S.280.

5) Hauptvertreter: Müller/Armack, Böhm, Eucken.

6) Vgl. Mahlmann, S. 9 u. 23; Baur, JZ 1978, S. 586/588.

Nach dieser Theorie verwirklicht die Genossenschaft als marktmächtiger Zusammenschluß den Tatbestand der Wettbewerbsbeschränkung. Die Wettbewerbsbeschränkung kann zwar auf der nachgelagerten Marktstufe durch den Erhalt einer Vielzahl von Wettbewerbern, die Mitglieder der Genossenschaft sind, kompensiert werden ¹⁾, Sofern sich die Mitglieder am Markt gleichförmig verhalten - sogenannter Gruppeneffekt ²⁾ - widerspricht das Verhalten dem polypolistischen Denkmodell. Die Genossenschaft würde in die Nähe eines "per se-Kartells" gerückt. Das Kartellrecht würde dem Genossenschaftsrecht widersprechen.

b) Der dynamische Wettbewerb

Der dynamische Wettbewerbsprozeß ³⁾ der Harvard-Schule ⁴⁾ besteht im Vorstoß und in der Verfolgung der Mitwettbewerber durch die Abfolge von innovatorischer und imitatorischer Phase ⁵⁾. Die Unzulänglichkeit des Wettbewerbs führt zum dynamischen Prozeß. Indem einerseits ein Unternehmen einen Marktvorsprung durch einen Zusammenschluß erzielt oder durch Innovationen, werden die anderen Marktteilnehmer dazu angereizt, diesen Vorsprung wieder abzubauen. Der Marktvorsprung darf allerdings die imitatorische Phase nicht unmöglich machen ⁶⁾. Diese Funktion muß der Staat überwachen, wobei eine konzentrierte Marktmacht nicht von vornherein negativ zu beurteilen ist ⁷⁾. Kantsenbach entwickelte hieraus das Konzept der Wettbewerbsoptimalität ⁸⁾.

1) Kolbe, S. 107.

2) Vgl. Darstellung bei Beuthien, DB-Beilage 5/77, S. 8.

3) "Workable competition".

4) Hauptvertreter: Clark.

5) Emmerich, Kartellrecht, S. 15.

6) Kolbe, S. 109; Koch, S. 137.

7) Wie beim polypolistischen Wettbewerbsmodell.

8) Mahlmann, S. 24.

Diese Theorie lehnt den vollkommenen Wettbewerb ab, weil er zwar zur Verteilungsgerechtigkeit führe, aber keine Dynamik aufweise. Fragen der Spezialisierung, Massenproduktion und der optimalen Betriebsgröße werden von der polypolistischen Marktform nicht beantwortet.

Die Wettbewerbschancen werden im weiten Oligopol verbessert, indem nur einige große Unternehmen auf dem Markt sind, deren Zahl aber immer noch zu groß ist, um untereinander wettbewerbsbeschränkende Vereinbarungen zu treffen. Verloren geht dieser Effekt im engen Oligopol. Konzentration und Fusion lassen den Wettbewerb erlahmen. Um dieses System funktionsfähig zu erhalten, greift der Staat mit geringerer Intensität in das Marktgeschehen ein als im polypolistischen System.

Nach dieser Theorie ist der genossenschaftliche Zusammenschluß durchaus positiv zu beurteilen ¹⁾. Einerseits ist ein enges Oligopol bei Einkaufsgenossenschaften noch nicht erreicht, andererseits würden die Mitglieder der Genossenschaft ein gegen sie gerichtetes Kartell nicht dulden.

c) Stellungnahme

Während beim vollkommenen Wettbewerb die Hauptaufgabe des Staates darin besteht, die Wettbewerbslage in bestimmter, gedachter Form zu erhalten, also funktionale Eingriffe vorzunehmen, ist die Eingriffsschwelle beim dynamischen Wettbewerb höher. Um die polypolistische Wettbewerbslage zu erhalten, greift der Staat punktuell ein. Die Rechtssicherheit verliert sich, da die Komplexität des Wettbewerbs ²⁾ kaum allgemeinverbindliche Anhaltspunkte offenbart, wenn der Modellcharakter praktische

1) Kolbe, S. 114.

2) Friedman, Kapitalismus und Freiheit, S. 159.

Formen gewinnen soll. Das polypolistische Wettbewerbsmodell scheitert an der Realität der staatlich gerahmten Marktwirtschaft. Vielfältige Aktionen des Staates am Markt, wie staatliche Monopolbetriebe und Nachfragemonopole, gesetzliche Preisregelungen sind dazu geeignet, Wettbewerbsbeschränkungen auf der Anbieterseite im polypolistischen Sinne hervorzurufen. Der Staat muß die entstandenen Wettbewerbsbeschränkungen wiederum mit gesetzlichen Mitteln ausgleichen, veranlaßt damit aber neue Wettbewerbsverzerrungen. Vertrauend auf die selbstregulierenden Kräfte des Marktes und der dadurch bedingten Zerstörung der Monopole, sollten sich die staatlichen Eingriffe darauf beschränken, die Auswirkungen der wirtschaftlichen Machtstellung des Monopols im einzelnen zu begrenzen.

Das polypolistische Marktmodell fordert staatliche Eingriffe heraus und widerspricht einer von ihm geforderten staatsfreien, wettbewerbsorientierten Wirtschaft ¹⁾.

2) Umsetzung der Wettbewerbsbegriffe

§ 1 GWB verknüpft das Verhalten oder Handeln mehrerer Unternehmer mit der dadurch bewirkten Wettbewerbsbeschränkung. Drei Lösungsansätze versuchen, eine Verbindung zwischen Vertragsschluß und der Wettbewerbsbeschränkung herzustellen, nämlich die Gegenstands-, Zweck- oder Folgetheorie ²⁾.

- 1) Vgl. dazu bei Emmerich, Kartellrecht, S. 19:
"Das schließt nicht aus, daß die Klassiker bereits ganz richtig gesehen haben, daß (nach wie vor) der größte Feind des Wettbewerbs der Staat ist (und nicht etwa die Unternehmen)".
- 2) Rittner, Wirtschaftsrecht, S. 338, führt den Ursprung dieser Theorien darauf zurück, daß man die Genossenschaften möglichst aus dem Bereich des § 1 GWB heraushalten wollte.

a) Gegenstandstheorie

Der Kartelltatbestand des § 1 GWB ist nach der Gegenstandstheorie nur dann erfüllt, wenn die Kartellmitglieder zu einem bestimmten wettbewerbsbeschränkenden Verhalten unmittelbar vertraglich verpflichtet sind ¹⁾. Die Vertragspartner müssen die wettbewerbsbeschränkende Maßnahme zum Gegenstand ihrer Vereinbarung gemacht haben, so daß eine obligatorische Handlungsbeschränkung das notwendige Ergebnis ist. Wenn die geschlossene Vereinbarung allerdings nicht zum wettbewerbsbeschränkenden Verhalten verpflichtet, fällt sie nicht unter § 1 GWB, auch wenn sie wettbewerbsbeschränkend wirkt und die Wirkung sogar von den Parteien bezweckt war ²⁾. Nach dieser Auffassung würde nur die Einkaufsgenossenschaft mit Bezugszwang den Tatbestand des § 1 GWB erfüllen ³⁾. Nach Beuthien ⁴⁾ spielt es darüber hinaus keine Rolle, ob die einen unmittelbaren Rechtszwang ausübende Verpflichtung im Statut selbst geregelt sei oder in "sternförmig" mit den Mitgliedern abgeschlossenen Begleitverträgen.

b) Folgetheorie

Die Analyse wettbewerbsbeschränkender Wirkungen allein nach dem zivilrechtlichen Vertragsinhalt führt naturgemäß dazu, daß die Parteien sorgsam die Aufnahme wettbewerbsbeschränkender Verpflichtungen in das Vertragswerk vermeiden ⁵⁾. Unberücksichtigt bleibt dann der

- 1) Großfeld/Strümpell, S. 11; Beuthien, DB-Beilage 5/77, S. 1; Lang/Weidmüller, § 1 Anm. 13; Westermann, Einkaufszusammenschlüsse und Kartellgesetzentwurf, S. 19; Rinck, Rdnr. 789; Mahlmann, S. 62.
- 2) Emmerich, Kartellrecht, S. 55.
- 3) Westermann, Einkaufszusammenschlüsse und Kartellgesetzentwurf, S. 19.
- 4) DB-Beilage 5/77, S. 1.
- 5) Emmerich, Die Zulässigkeit der Kooperation, S. 19.

tatsächlich vorgenommene ausschließliche Einkauf bei der gemeinsamen Unternehmung. Gerade die Umgehungsmöglichkeit des in § 1 GWB normierten Kartellierungsverbots ist der Anlaß, die Gegenstandstheorie zu verwerfen ¹⁾. Stattdessen nehmen die Vertreter der Folgetheorie an, daß es nicht auf den Inhalt des Vertrages ankomme, es reiche vielmehr aus, daß der Vertrag eine Ursache für die Wettbewerbsbeschränkung sei ²⁾. Es kommt also auf die wettbewerbsbeschränkenden Wirkungen oder Folgen des Vertrages an, die durch den Vertrag adäquat kausal verursacht sein müssen.

Darüber hinaus wird bei den Vertretern der uneingeschränkten Folgetheorie deutlich, daß es ihnen bei der Anwendung der Folgetheorie eher darum geht, die Idee des polypolistischen Wettbewerbsmodells durchzusetzen ³⁾, während die Vertreter der Gegenstandstheorie einen weiten dynamischen Wettbewerbsbegriff vertreten ⁴⁾.

c) Zwecktheorie

Die Zwecktheorie ist als vermittelnde Theorie gedacht. Nach ihr fällt nur der Vertrag unter § 1 GWB, durch den die Parteien den gemeinsamen Zweck der Wettbewerbsbeschränkung verfolgen ⁵⁾. Die Wettbewerbsbeschränkung kann sich sowohl aus den objektiven Begleitumständen ⁶⁾ als auch aus den Motiven der Beteiligten als Zweck des

1) Mahlmann, S. 65.

2) Rinck, Rndnr. 791; Emmerich, Kartellrecht, S. 56.

3) So insbesondere Mahlmann, S. 65 u. 66; so wohl auch Emmerich, Die Zulässigkeit der Kooperation, S. 21, indem er die Verringerung von Alternativen für die Marktgegenseite als notwendige Folge eines ausschließlichen Geschäftsverkehrs über die Gemeinschaftseinrichtungen ansieht.

4) Beuthien, DB-Beilage 5/77, S. 2.

5) Hauptvertreter und Begründer: Fikentscher; Emmerich, Kartellrecht, S. 56; Kolbe, S. 66; Rinck, Rndnr. 789.

6) Rinck, Rndnr. 790.

Vertrages ergeben ¹⁾.

Die neuere Rechtsprechung vertritt die Zwecktheorie, nachdem früher fast ausschließlich die Gegenstandstheorie angewandt wurde ²⁾. Der Wandel der Rechtsprechung wird allgemein in der sogenannten "ZVN" - Entscheidung ³⁾ gesehen ⁴⁾, so daß nunmehr die Zwecktheorie als herrschend bezeichnet werden kann. Für die Einkaufsgenossenschaft hat das zur Folge, daß sie im Fall des Vorliegens einer bezweckten Wettbewerbsbeschränkung durch Nachfragebündelung ⁵⁾ oder den Gruppeneffekt ⁶⁾ unter § 1 GWB fällt und daher verboten werden kann.

Die Schwierigkeit der Zwecktheorie im Vergleich zur Folgetheorie besteht darin, die Motive der Parteien aus einem neutral gehaltenen Vertrag zu erkennen, bzw. die subjektive "Tatseite" zu beweisen ⁷⁾.

3) "Wirtschaftliche" Betrachtungsweise auch im Kartellrecht?

Im Kartellrecht werden nach § 1 GWB wettbewerbsrechtlich bedeutsame Zusammenschlüsse mit unterschiedlichen Theorien bewertet. Zunächst hat die herrschende Gegen-

1) Kolbe, S. 67.

2) BGHZ E 37, S. 194/199; BB 1963, S. 250/251.

3) BGHZ 65, S. 30/39 = NJW 1975, S. 1837 ff.

4) Steindorff, Sind Handelsgenossenschaften Kartelle?, S. 13; Kolbe, S. 70.

5) Vgl. Sondergutachten der Monopolkommission, S. 28 f u. 53 ff.

6) Beuthien, DB-Beilage 5/77, S. 7.

7) Emmerich, Kartellrecht, S. 59.

standstheorie als eine der bekannten Theorien des Kartellrechts die rechtliche Grundlage für das Erkennen von kartellrechtlichen Unternehmenszusammenschlüssen geschaffen. Die Gegenstandstheorie befaßt sich allerdings nur mit dem geschriebenen gesellschaftsrechtlichen Statut oder den tatsächlich gegenständlich erfaßbaren Verträgen, die eine wettbewerbsbeschränkende Handlung zwischen Unternehmen ausdrücklich vereinbaren. Erst dann soll das Kartellrecht eingreifen. Falls die beteiligten Unternehmen keine ausdrücklichen Wettbewerbsabreden getroffen haben, ist die Feststellung eines Kartells nach der Gegenstandstheorie ausgeschlossen ¹⁾. Die Gegenstandstheorie geht von der vorgefundenen zivilrechtlichen Gestaltung aus, die nicht unbedingt das tatsächliche wirtschaftliche Verhalten der Unternehmen widerspiegelt. Schwierigkeiten bereitet daher die Gegenstandstheorie bei der Aufdeckung von Kartellen, die sich zu Gesellschaften zusammengeschlossen haben, ohne jedoch wettbewerbsbeschränkendes Verhalten vertraglich zu fixieren ²⁾. Die Gegenstandstheorie - als eine am rechtlich faßbaren Sachverhalt anknüpfende Betrachtungsweise - erweist sich als eine von äußerlichen Gestaltungsmerkmalen abhängige Beobachtungsmethode. Sie offenbart sich als realitätsfern, da die Sachverhalte zugleich von den Betroffenen in ihrem Sinne veränderbar sind. Die Gegenstandstheorie läuft daher ins Leere ³⁾.

1) Vgl. oben S. 180.

2) Zu den Schwächen der Gegenstandstheorie durch zu formale Betrachtungsweise, vgl. Bauer, JZ 1978, S. 586/589.

3) Vgl. im übrigen Sandrock, Kartellrecht und Genossenschaften S. 39, danach kannes auf die Gegenstandstheorie nicht ankommen, da gem. § 25 Abs. 1 GWB schon ein lediglich "abgestimmtes Verhalten" eine wettbewerbsbeschränkende Wirkung im Sinne des § 1 GWB hat.

Die Zwecktheorie versucht zu erkennen, welcher Zweck mit dem Zusammenschluß verfolgt wird. Es kommt ihr nicht mehr auf die wirtschaftliche Vertragsgestaltung an, sondern auf die Zielrichtung des Zusammenschlusses. Sie schließt aufgrund der tatsächlichen betroffenen Bindung auf den Willen und die Motivation der Beteiligten. Aber auch diese Theorie hat den Nachteil, daß die Grenze im Rahmen des geschlossenen Vertrages zu finden ist. Zwar werden hier erste Ansätze des dem zivilrechtlichen Vertrag zugrunde liegenden wirtschaftlichen Zwecks kartellrechtlich bewertet, um den subjektiven Willen der Beteiligten festzustellen. Nicht die äußere rechtliche Form des Zusammenschlusses ist das entscheidende Kriterium, sondern die Zielrichtung der Kooperation. Damit ist zwar der reale wirtschaftliche Hintergrund des kartellrechtlich maßgebenden Verhaltens der Betroffenen mit in die Betrachtung aufgenommen, aber nur, um die Willensrichtung der Beteiligten festzustellen ¹⁾.

Die Folgetheorie hingegen beobachtet zwar auch die rechtliche Kontaktaufnahme zwischen Unternehmen als Ansatzpunkt, hält ihn allerdings allein nicht für maßgebend. Sie mißt vielmehr dem realen Marktgeschehen mehr Bedeutung zu und stellt nicht allein auf die zivilrechtlichen Verträge ab. Sie knüpft zwar an den Vertrag an, beobachtet aber darüber hinaus das tatsächlich durch den Vertrag hervorgerufene Marktgeschehen. Insoweit ist die Folgetheorie mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Steuerrecht vergleichbar ²⁾.

- 1) Zur Kritik hinsichtlich der Beweisschwierigkeiten nach der Zwecktheorie, vgl. Emmerich, Kartellrecht, S. 59; Sandrock, aaO, S. 41.
- 2) So auch Weber, Konzentrationsphänomen und Genossenschaftsidee, ZfgG-Sonderheft 1978, S. 357/369; Rittner, Wirtschaftsrecht, S. 290.

Die Folgetheorie geht auch von einer zivilrechtlichen Gestaltung aus, richtet sich aber weder nach ihrem Inhalt noch nach dem Willen der Beteiligten, sondern nach dem tatsächlich durch die Verbindung geschaffenen Sachverhalt. So wie im Steuerrecht eine zivilrechtliche Gestaltung zwar als Grundlage und Anknüpfungspunkt verstanden wird und bei einem wirtschaftlichen Abweichen von der äußeren rechtlichen Gestaltung diese an Maßgeblichkeit verliert, so ist im Kartellrecht der Vertrag als Initiale notwendig. Seine Maßgeblichkeit verliert sich, soweit die wirtschaftliche Verhaltensweise der Beteiligten am Markt wettbewerbsbeschränkende Wirkungen erkennen läßt.

Die Grenze der Folgetheorie und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise liegt in beiden Fällen im Wortlaut des Gesetzes. Es dürfen durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise neben den schon gesetzlich normierten keine neuen beschränkenden Tatbestände geschaffen werden. Das bedeutet für die Folgetheorie, daß ein lediglich zufälliges gemeinsames Verhalten mit wettbewerbsbeschränkender Wirkung von § 1 GWB jedenfalls nicht erfaßt wird ¹⁾.

1) Vgl. aber § 25 GWB

4) Die Einschränkung der Folgetheorie

Durch eine ausschließlich wirtschaftliche Betrachtungsweise leidet, ähnlich wie im Steuerrecht, die Rechtssicherheit ¹⁾ wegen mangelnder Vorhersehbarkeit des Eintritts der kartellrechtlich verordneten Rechtsfolgen ²⁾. Es muß vorhersehbar und berechenbar sein, ob eine geplante Vereinbarung zwischen Unternehmen zulässig ist oder nicht. Rechtssicherheit und wettbewerbspolitische Zielsetzung verlangen nach einem Ausgleich ³⁾. Man ist daher bemüht, die unübersehbaren Folgen ⁴⁾ einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne der Folgetheorie auf ein überschaubares Maß zu beschränken ⁵⁾⁶⁾.

- 1) Baur, Genossenschaften und Kartellrecht, S. 497./518 ff; Rittner, Wirtschaftsrecht, S. 42.
- 2) Köhler, Wettbewerbsbeschränkung durch Nachfrager, S. 97; Baur, JZ 1978, S. 586/590.
- 3) Köhler, Wettbewerbsbeschränkungen durch Nachfrager, S. 97 ff.
- 4) Sandrock, S. 42.
- 5) Sogenannte "eingeschränkte" Folgetheorie, vgl. Emmerich, Kartellrecht, S. 56.
- 6) Das in diesem Zusammenhang häufig erörterte Problem der nachträglich eingetretenen Wettbewerbsbeschränkung wird unabhängig von der Vorhersehbarkeit zum Zeitpunkt des Zusammenschlusses, zivilrechtlich über die entsprechende Anwendung der §§ 138, 242 BGB gelöst; Köhler, S. 148, kommt zu einer ex nunc-Unwirksamkeit des Zusammenschlusses nach § 1 GWB; Emmerich, Kartellrecht, S. 59, will in diesem Zusammenhang ausschließlich nach § 25 Abs. 1 GWB (abgestimmtes Verhalten) vorgehen.

a) Wahrscheinlichkeitstheorie

Die von Sandrock ¹⁾ entwickelte Wahrscheinlichkeitstheorie versucht, die wettbewerbsbeschränkenden Folgen den Vertragsbeteiligten zuzurechnen. Die Einschränkung sei als "korrigierender oder limitierender" Filter notwendig, um den Tatbestand des § 1 GWB in seiner sonst zu weitreichenden Wirkung zu begrenzen. Dabei soll ein Wahrscheinlichkeitsurteil über die wettbewerbsbeschränkenden Wirkungen von Verträgen im vorhinein gefällt werden. "Aufgrund der Folgetheorie sind Verträge im Sinne des § 1 GWB - mit wettbewerbsneutralem Inhalt - nur dann wirksam, wenn die Wahrscheinlichkeit, daß sie wettbewerbsbeschränkende Folgen haben, größer ist als die Wahrscheinlichkeit, daß solche Folgen ausbleiben" ²⁾. Für die Einkaufsgenossenschaft wird der Tatbestand des § 1 GWB dann als erfüllt angesehen, wenn die Wahrscheinlichkeit, daß die Mitglieder de facto ausschließlich über die Zentrale beziehen, höher ist als das Gegenteil ³⁾. Damit ist der Grad der Rechtssicherheit noch nicht erreicht, der bei der Wahl der Rechtsform notwendig ist. Die streng wirtschaftliche Betrachtungsweise der Folgetheorie ist nur durch ein Wahrscheinlichkeitsurteil vorweggenommen, das letztlich vom faktischen Verhalten der Mitglieder abhängig ist. Zwar sind nicht die Maßstäbe der Rechtssicherheit erforderlich, die das Steurrecht entwickelt hat, da die Häufigkeit der Eingriffe dort um ein Vielfaches höher ist als die des Kartellrechts. Wenn andererseits die das Kartellrecht bestimmende Rechtssicherheit mit der des Zivilrechts verglichen wird ⁴⁾, ergibt auch das ein

1) Kartellrecht und Genossenschaft, S. 44 ff.

2) Sandrock, aaO, S. 55.

3) Sandrock, aaO, S. 59.

4) Sandrock, aaO, S. 56.

schiefes Bild: Das Zivilrecht hat das Korrektiv der Vertragsfreiheit und will in erster Linie den Rechtsfrieden durch Interessenausgleich zwischen Privaten erreichen; das Kartellrecht will durch hoheitlichen Eingriff Einzel- oder Gruppeninteressen und wettbewerbspolitische Zielvorstellungen ausgleichen. Die zivilrechtliche Sicherheit hat daher eine andere Qualität. Die Wahrscheinlichkeitstheorie ist daher kaum ein geeignetes Mittel zur Einschränkung der Folgetheorie ¹⁾.

b) Funktionstheorie

Die auf Rittner ²⁾ zurückgehende Funktionstheorie will die Einschränkung durch einen spezifisch wirtschaftsrechtlichen Ansatz erreichen. Aus einem kartellrechtlich-funktionalen Verständnis heraus sei allein die wettbewerbsbeschränkende Funktion des Vertrages - und nicht sein zivilrechtlicher Inhalt oder seine schlichte faktische Wertung - für den Tatbestand des § 1 GWB wesentlich. Gleicht die Funktion des Vertrages namentlich den in §§ 2 - 8 GWB angegebenen sanktionierten Kartelltypen, so wird eine Regelung über den Wettbewerb getroffen. Diese sind gem. § 1 GWB verboten - allerdings mit der Möglichkeit der Rechtfertigung gem. §§ 2 - 8 GWB. Zwar wird mit dieser Theorie eine Typisierung von Kartelltatbeständen angestrebt. Jedoch wird die Frage, woraus sich die wettbewerbsrechtliche Funktion eines Gesellschaftsvertrages ergeben soll, mit den Regelungen des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen allein nicht zu beantworten sein, da gerade diese determiniert werden sollen ³⁾. Speziell für die Einkaufsgenossenschaft

1) Vgl. im übrigen zur Kritik: Köhler S. 146, Fn. 138.

2) Vgl. Wirtschaftsrecht, S. 339; ders. Kooperation zwischen Gesellschafts- und Kartellrecht, S. 155/161.

3) Zur weiteren Kritik vgl. Kolbe S. 68.

kommt Rittner zu dem Ergebnis, daß die umständliche und starre Struktur der Genossenschaft kaum eine funktional-spezifische Gefährlichkeit nach kartellrechtlichen Gesichtspunkten aufkommen lasse ¹⁾. Damit hat sich Rittner im Ergebnis einer eher typisierenden Betrachtungsweise genähert.

c) Typisierungstheorie

Bar ²⁾ will an die Stelle der Folgetheorie, die er für ungeeignet hält, eine typisierende Betrachtungsweise setzen ³⁾. Von Bedeutung sei, ob "gerade die Einkaufsgenossenschaften zu den von § 1 GWB erfaßten Kooperationsformen gehören, deren Existenz wegen ihrer typisch wettbewerbsbeschränkenden Wirkung von Gesetzes wegen grundsätzlich verhindert und nur in Ausnahmefällen auf Zeit und unter Kartellaufsicht erlaubt werden sollen" ⁴⁾. Der Kartellbegriff des § 1 GWB orientiere sich hinsichtlich seines Grundtypus an einen verhältnismäßig lockeren kündbaren Zusammenschluß, von dem ganz spezifisch wettbewerbsschädigende Wirkungen ausgehen. Das Kartell diene typischerweise dem Erhalt des "Status quo" und passe sich an Marktbedürfnisse an. Die Einkaufsgenossenschaft hingegen handle als eine neu gebildete Unternehmenseinheit aktiv nach marktstrategischen Gesichtspunkten. Insgesamt gehe von dem genossenschaftlichen Unternehmen eine eher belebende Wirkung auf den Wettbewerb aus ⁵⁾.

Allerdings ist dieser Ansicht entgegnet worden, daß der herausgearbeitete Grundtypus des Kartells gem. § 1 GWB

1) Rittner, Kooperation zwischen Gesellschafts- und Kartellrecht, S. 163.

2) Baur, Genossenschaft und Kartellrecht, S. 497/517.

3) Uckermann, S. 94.

4) Baur, aaO, S. 518.

5) Baur, aaO, S. 520.

dem Gesetz nicht zu entnehmen sei ¹⁾. Kartelle brauchten nicht reaktiv zu sein, sondern könnten auch aggressiv und aktiv auftreten. Daher könne gleichwohl eine Identität zwischen Kartell und Einkaufsgenossenschaft typischerweise nicht ausgeschlossen werden. Die Genossenschaft könne man nicht schon wegen ihrer Rechtsform aus dem Kartellbegriff herausnehmen ²⁾. Zwar ist der Ansicht Baur vom Ansatz und Ergebnis her zuzustimmen ³⁾, jedoch scheint die Typisierung eines Verhaltens ohne normativen Hintergrund ein schwieriges Unterfangen, da konkrete und allgemeinverbindliche Anknüpfungspunkte fehlen.

d) Empirisch-standardisierte Betrachtungsweise

Eine rein typisierende rechtsformabgestimmte Betrachtungsweise - wie sie im Steuerrecht als friedensstiftende Regelung und Muster für Massenverfahren erforderlich ist - ⁴⁾ mag der Häufigkeit eines steuerrechtlichen Eingriffs angemessen erscheinen, verfehlt aber die Möglichkeit, geänderten wettbewerbsbeschränkenden Verhaltensmustern aktiv gegenüberzutreten. Sowohl dem Steuerrecht ⁵⁾ wie dem Wettbewerbsrecht ⁶⁾ kommt es darauf an, über den formal betrachtenden Charakter hinaus die tatsächlich bewirkten oder zu bewirkenden wettbewerbsbeschränkenden Lagen zu erkennen. Während das Steuerrecht durch die Häufigkeit der Eingriffe leicht eine typisierende Perspektive gewinnen kann, ist dies wegen der Seltenheit entsprechender

1) Vgl. Zusammenfassung der Diskussion, in: Genossenschaften - Demokratie und Wettbewerb, S. 537/539.

2) AaO, S. 541.

3) So auch Köhler, S. 147.

4) Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, S. 267.

5) Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, S. 267.

6) Baur, JZ 1978, S. 586/590.

Maßnahmen im Kartellrecht nicht in gleicher Form geschehen. Die Rechtsunsicherheit wird im Kartellrecht noch durch die geringe Quantifizierbarkeit des Wettbewerbsverhaltens verstärkt ¹⁾.

aa) Empirische Erfassung von Wettbewerbsbeschränkungen

Daher legt die Folgetheorie zunächst eine empirische Erfassung sämtlicher denkbaren Wettbewerbsbeschränkungen nahe. Speziell für die Genossenschaften werden die Beziehungen zwischen Genossenschaft und Mitglied sowie deren Marktverhalten untersucht ²⁾. Die Rezeption dieser Ergebnisse in das Kartellrecht ergeben einen statischen Ausschnitt in dem an sich dynamischen Wettbewerbsprozeß. Jedoch bieten sie für die Wahl der Rechtsform und deren zukünftige Beurteilung im Rahmen des Kartellrechts nur ein beschränktes Maß an Rechtsicherheit.

bb) Rechtssicherheit der standardisierten Betrachtungsweise

Ähnlich wie das Steuerrecht kann das Kartellrecht nicht ohne weiteres gesellschaftsrechtliche Vorgaben übernehmen. Sowohl das Kartellrecht als auch das Steuerrecht können jedoch den zivilrechtlich gestalteten Sachverhalt anerkennen und bewerten, wenn der dahinterstehende wirtschaftliche Gehalt mit dem rechtlichen übereinstimmt. Dies ergibt die notwendige Rechtssicherheit.

1) Vgl. oben, S. 178.

2) Vgl. Steindorff, Sind Handelsgenossenschaften Kartelle?; Meier, Einkaufsgenossenschaften - Zerrbild und Wirklichkeit, ZfgG 1978, S. 251; ders. Genossenschaften als per-se-Kartell? ZHR 1978, S. 124: Gegenstand der Untersuchung sind Mitgliederselektion, Bezugsmöglichkeiten, Verlagerung von Entscheidungsfunktionen.

heit ¹⁾ in der Handhabung zivilrechtlicher Gestaltungen, wie etwa der Gemeinschaftsunternehmen und der Genossenschaften. Eine ständige Gegenprobe zwischen wirtschaftlichem Verhalten und der äußeren rechtlichen Form ist notwendig, um einen Betrachtungsstandard des Normaltypus herausarbeiten zu können. Der Normaltypus kann sich aus Gesellschaftsform und vertraglichen Nebenabreden ergeben unter Beachtung der tatsächlichen Verhaltensweisen. Decken sich Verhalten und Abreden regelmäßig, so wird der erreichte Standard verbindlich, soweit nicht Differenzen sichtbar werden. Das zivilrechtlich "Normale" verdient eine verstärkte Beachtung.

5) Die kartellrechtliche Wertung des mitgliederbedienenden Verhaltens

Das genossenschaftliche Organisationsrecht nimmt in diesem Zusammenhang eine besondere Stellung ein ²⁾. Die durch den gesetzlichen Normaltypus geförderte Mitglieder-Kunden-Identität wird gleichzeitig durch die organisationsrechtlichen und kartellrechtlichen Regelungen erfaßt ³⁾. Grenze des kartellrechtlichen Zugriffs ist der im Genossenschaftsrecht verankerte Normaltypus der Genossenschaft. Tragendes Element wirtschaftlicher Art ist wiederum die Mitglieder-Kunden-Identität. Soweit das Kartellrecht dieses Element genossenschaftlicher Handlungsweise in Frage stellt, wird

1) Im Steuerrecht hält Walz, S. 80, die Rechtssicherheit für das verfassungsrechtlich gewichtigste Argument zur Anknüpfung an die zivilrechtliche Rechtsform.

2) Vgl. oben S. 172.

3) Sandrock, S. 77, geht davon aus, daß es keine direkten organisationsrechtlichen Normen zur Regelung des internen Wettbewerbs gibt. Er übersieht jedoch damit die typische Handlungsweise der Genossenschaft, von der die gesetzliche Regelung ausgeht.

die Funktion einer mitgliederbedienenden Genossenschaft entscheidend beeinträchtigt. Der organisationsrechtliche Verhaltenstypus der Genossenschaft wird beseitigt. Das Steuerrecht gefährdet mit seinen Eingriffen regelmäßig nicht den Bestand der Gesellschaft. Das Kartellrecht erklärt hingegen wettbewerbsbeschränkende Verträge für unwirksam (§ 1 GWB) und belegt die Beteiligten mit Bußgeld (§ 38 Abs. 1 Nr. 1 GWB). Der zivilrechtliche Standard muß daher in die kartellrechtliche Würdigung mit einbezogen werden. Die Mitglieder-Kunden-Beziehung wird durch Statut und Genossenschaftsgesetz geregelt, um den inneren Frieden in der Organisation zu erhalten. Dieser wesensimmanente Regelungscharakter wird von dem verhaltensregelnden Kartellrecht überlagert. Es kann jedoch das Organisationsrecht nicht beiseite schieben. Alle Regelungsmechanismen, die aufbauend auf dem organisationsrechtlichen Normaltypus das Prinzip der Mitglieder-Kunden-Identität erhalten und damit zum Funktionsschutz der Genossenschaft beitragen, müssen vom Kartellrecht hingenommen werden. Die Gleichheit der Behandlung der Mitglieder-kunden im Sinne des "suum cuique" kann faktisch zu einem "Gruppeneffekt" ¹⁾ führen, einem einheitlichen Verhalten am Markt. Gleichwohl ist das Gleichbehandlungsgebot vom Kartellrecht zu respektieren, da ansonsten der Funktionszusammenhang der Genossenschaft nachhaltig gestört wird. Der sogenannte "Gruppeneffekt" wird vom Tatbestand des § 1 GWB nicht erfaßt ²⁾. Darüber hinausgehende statutarische Verpflichtungen,

1) Vgl. dazu Beuthien, DB-Beilage 5/77, S. 8.

2) Im Ergebnis anders Kolbe, S. 139.

die sich aus funktionssichernden Aufgaben ergeben, können ebenfalls nicht prinzipiell kartellverdächtig erscheinen. Mindestabnahmemengen, selbst Gebiets- und Platzschutzvereinbarungen können nicht von vornherein als wettbewerbsbeschränkend bezeichnet werden. Es ist zu prüfen, ob der Funktionsschutz der Genossenschaft entscheidend das Verhalten der Mitglieder bestimmt oder vielmehr die Wettbewerbsbeschränkung. Das Kartellrecht hat den zivilrechtlichen Normtypus der Genossenschaft in der mitgliederbedienenden Funktion als Vorgabe zu beachten. Bevor es ein Verhalten untersagt, das Ausfluß der Mitglieder-Kunden-Identität ist, muß es zwischen dem genossenschaftlichen Funktionsschutz, der Stärke der mitgliedschaftlichen Einbindung und der erreichten Wettbewerbsbeschränkung abwägen.

V. T e i l

Zusammenfassung der Ergebnisse

I. Teil - Wertungsansätze der Rechtsgebiete Steuer-,
Kartell- und Gesellschaftsrecht

- 1) Das Steuer- und Kartellrecht haben einen spezifisch anderen Regelungsgegenstand als das Gesellschaftsrecht:
 - a) Das Gesellschaftsrecht organisiert die Willensbildung, die Rechtsstellung des Mitgliedes und der Organe. Es regelt die Güterzuordnung und -bewegung zwischen Privatleuten.
 - b) Das Steuerrecht ermächtigt den Staat zu Zugriffen auf das Vermögen des Bürgers. Es beachtet bürgerlich-rechtliche Begriffe nur in seinen kongruenten wirtschaftlichen Auswirkungen.
 - c) Das Kartellrecht als staatliches Eingriffsrecht ist ein in das Gesellschaftsrecht eingreifendes Unternehmensverhaltensrecht.
- 2) Steuerrecht und Gesellschaftsrecht stehen nicht in einem Verhältnis eines allgemeinen Vorrangs, sondern enthalten gleichrangige Aussagen zu denselben Sachverhalten:
 - a) Die haftungsrechtliche Verbundenheit des Gesellschafters mit seiner Gesellschaft ist Grundlage der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und deshalb bei der steuerlichen Bewertung der Gesellschaftsform zu beachten.

- b) Das Steuerrecht unterscheidet bei Einkommen und Aufwand zwischen dem nutzenden und dem schuldrechtlich verbundenen Gesellschafter, der einerseits Gewinne erzielt und andererseits als Arbeitnehmer oder Kunde der Gesellschaft den Tatbestand der Betriebsausgaben erfüllt. Soweit sich beide Vorgänge in der zivilrechtlichen Gestaltung überschneiden, muß das Steuerrecht eigene Bewertungskriterien entwickeln.
- 3) Unabhängig von der äußeren Gestaltung der Gesellschaft wirkt das Kartellrecht als präventives marktorderndes Recht direkt auf das Gesellschaftsrecht ein, indem es gesellschaftsrechtlich zulässige Zusammenschlüsse für unwirksam erklärt, wenn sie den Tatbestand der Wettbewerbsbeschränkung erfüllen.
- a) Das Gesellschaftsrecht beeinflusst durch seinen organisationsrechtlichen Aufbau in der Anordnung der unbeschränkten Haftung, des Minderheitenschutzes und der Stimmrechtsbeschränkungen mittelbar das Wettbewerbsverhalten. Die Genossenschaft kann über eine kapitalgebundene Beteiligung nicht zum Objekt konzentrativer Bestrebungen gemacht werden. Eine Fremdbestimmung der genossenschaftlichen Geschäftspolitik durch ein kapitaleinlegendes Mitglied ist wegen der auf Autonomie angelegten Geschäftsführung ausgeschlossen.
- b) Grenze des kartellrechtlichen Eingriffs ist der Funktionsschutz der Gesellschaftsform. Die Genossenschaft ist trotz der bevorzugten Bedienung der Kundenmitglieder kein "per se-Kartell".

II. Teil - Traditionelle Deutung der genossenschaftlichen Handlungsweise und Problematik dieses Lösungsversuchs

- 1) Die traditionelle Deutung des § 1 GenG umschreibt das "Förderprinzip" mit dem Verbot der Gewinnerzielung und des Nichtmitgliedergeschäfts als Hauptziele des Genossenschaftsunternehmens. § 1 KStG setzt hingegen eine gewinnerzielende Genossenschaft voraus.
 - a) Der Förderauftrag läßt sich als gesellschaftsrechtliches Tatbestandsmerkmal nur schwer in eine juristisch handhabbare Definition fassen.
 - b) Er ist weder ein steuer- noch ein kartellrechtliches Tatbestandsmerkmal und deshalb als Kollisionsregel zur Abstimmung der Rechtsgebiete ungeeignet.
- 2) Mit einer Übernahme des "Förderprinzips" in das Steuer- und Kartellrecht wurden steuer- und kartellrechtliche Folgerungen aus der Besonderheit der Genossenschaft entwickelt, die sich jedoch wegen der Konturlosigkeit des Förderauftrages nicht durchsetzen konnten.
- 3) Die steuer- und kartellrechtlich erhebliche Eigenart der Genossenschaft liegt in der tatsächlichen genossenschaftlichen Handlungsform, die sich in der Mitglieder-Kunden-Identität niederschlägt.

III. Teil - Rechtsgeschichtliche Entwicklung des Genossenschaftswesens

- 1) Das Genossenschaftsgesetz hat eine eigenständige Gesellschaftsform mit eigener Rechtspersönlichkeit und mit einem verbilligten Kapitalanteil geschaffen, bei der die Mitglieder solidarisch hafteten, ohne daß die Genossenschaft von der geschäftlichen Zielsetzung anderer Handelsgesellschaften abweichen sollte.

- 2) Die personalistisch geformte, mitgliederbedienende Genossenschaft war anfänglich subjektiv steuerbefreit.
- a) Die subjektive Steuerbefreiung wurde später auf eine Analyse des Steuergegenstandes reduziert, als der Gesetzgeber die im Mitgliedergeschäft gewährte Rückvergütung als Betriebsausgabe anerkannte.
- b) Der Begriff "Einkommensersparnis" wird der steuerlichen Beurteilung der Rückvergütung nicht gerecht. Er entstammt der Zeit der Quellenbesteuerung in Preußen und ist heute auf das Steuersubjekt "Genossenschaft" wegen der nach §§ 4, 5 EStG vorzunehmenden Gewinnermittlung unanwendbar.
- 3) Durch eine Entscheidung des Berliner Kammergerichts wurde die ausschließlich auf das Mitgliedergeschäft beschränkte und einem Gewinnerzielungsverbot unterliegende Genossenschaft zum Regeltypus im Sinne des in § 1 GenG normierten Förderprinzips.
- 4) Die um die Jahrhundertwende eingeführte gesetzliche Beschränkung auf das Mitgliedergeschäft bei Konsum- und Kreditgenossenschaften verdeutlicht nicht ein typusbestimmendes Element der Genossenschaft, sondern wurde aus der Schwäche öffentlich-rechtlicher Ordnungsvorschriften (Gewerbeordnung, Wettbewerbsrecht, Bankgesetz) und organisatorischer Probleme der genossenschaftlichen Willensbildung und Überwachung geboren.
- 5) Der "Förderbegriff" des § 1 GenG umschrieb nach der Intention des Gesetzgebers des 19. Jahrhunderts nicht eine einschränkende Unternehmenszielbestimmung.

- a) Das Gesetz von 1867 sollte die Genossenschaft zur reinen wirtschaftlichen Betätigung zwingen. Die Genossenschaft durfte ihren "Unternehmenszweck" nicht auf politische oder caritative Betätigungen ausdehnen. Die Genossenschaft kann nach dem "Negativtest" des § 81 GenG nur aufgelöst werden, wenn sie ihre wirtschaftliche Zielsetzung als gesetzlichen Unternehmenszweck aufgibt. § 81 GenG bestätigt nicht die "gewinnentsagende, auf MitgliederGeschäfte beschränkte Genossenschaft".
- b) Die Genossenschaften beschränkten sich anfangs aus betriebswirtschaftlichen Gründen freiwillig auf das MitgliederGeschäft. Sie erfüllten damit einen gewerbesteuerlichen Befreiungstatbestand.

IV. Teil - Folgerungen für den Grundtyp "Genossenschaft" für die Rechtsgebiete des Gesellschafts-, Steuer- und Kartellrechts

- 1) Das Gesellschaftsrecht formt in der Genossenschaft einen eigenständigen Unternehmenstyp, der durch die mitgliederbedienende Funktion geprägt ist.
- a) Die Genossenschaft ist eine auf Gewinnerzielung, Mitgliedereinwirkung und -mitbestimmung und einem dem Geschäftszweck entsprechenden Leistungsaustausch mit ihren Mitgliedern angelegte Gesellschaft.
- b) Die Rückvergütung ist nach ihrer gesellschaftsrechtlichen äußeren Erscheinungsform Gewinnverwendung; sie verknüpft funktional den Preisnachlaß mit einer Form einer "gewinnverwendenden Umsatzbeteiligung". Sie wirkt als Preisnachlaß, ist im gesellschaftsrechtlichen Sinne aber ein Rabatt, der regelmäßig einem Kundenmitglied

gewährt werden muß, wenn es ein dem Geschäftsgegenstand des Gesellschaftsunternehmens entsprechendes Leistungsangebot annimmt. Die Grenze zur gesellschaftsrechtlichen vGA ergibt sich aus dem gesellschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot gegenüber einem kapitaleinlegenden Mitglied.

- 2) Das Steuerrecht bewertet die Handlungsweise und die geschäftliche Betätigungsart und nicht die genossenschaftliche Organisationsform. Es fragt bei der genossenschaftlichen Handlungsweise nach der Kundenstellung des Mitglieds, um die Rückvergütung als Betriebsausgabe oder als Gewinnverwendung zu charakterisieren.
 - a) Die Rückvergütung kann unabhängig von der Bemessungsgrundlage "Überschuß" wie ein Rabatt beurteilt werden, soweit sie im Zweckgeschäft des genossenschaftlichen Unternehmens dem Mitglied gewährt wird.
 - b) Steuergeschichtlich sollte die Rückvergütung als Rabatt dem Mitglied zufließen. Die Leistungsbeziehung zwischen der Genossenschaft und dem mitgliedschaftlich gebundenen Kunden wurde auf der Ebene des Steuergegenstandes als betrieblich veranlaßt qualifiziert. Die verstärkte Beachtung der verdeckten Gewinnausschüttung nach 1927 läßt den Qualifikationskonflikt zwischen Gewinnzuweisung oder Betriebsausgabe hervortreten. In der Verordnung vom 8.12.1939 wird die Rückvergütung als Rabatt und damit als Betriebsausgabe anerkannt.
 - c) Die Rückvergütung muß als Betriebsausgabe trotz der Bindung an den Überschuß im periodenbestimmten Zeitraum abfließen, um die zeitliche Nähe zum Mitgliedergeschäft zu wahren. Die steuertechnisch strenge Einhaltung des Zu- und Abflusses entfernt die Rückvergütung aus dem Bereich der Gewinnverwendung und setzt sie mit der betrieblich veranlaßten Rabattzahlung gleich.

- aa) Für die Qualifikation der Rückvergütung als Betriebsausgabe spricht, daß die Rücklagen einer Genossenschaft nicht rückvergütungsfähig sind.
- bb) Die Rückvergütung ist streng leistungsbezogen. Für ihre steuerrechtliche Anerkennung hat der gesellschaftsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz keine Bedeutung. Aus § 22 KStG kann keine steuerrechtliche Verpflichtung zur Vermeidung übermäßiger Reservebildung hergeleitet werden.
- cc) Die Rückvergütung wird in anderen Steuerarten (USt, VSt, GewSt) als Rabatt und damit als Betriebsausgabe bestätigt.
- d) Materiell typisiert § 22 KStG den Interessensgegensatz zwischen Mitglied und Genossenschaft, d. h. zwischen Rabattgewährenden und Rabattempfängern. Die Interessensunterschiede sind im Bereich der Gegenstandsgeschäfte zu groß, als daß die Rückvergütung Gewinnverwendung sein könnte. Die genossenschaftliche Rückvergütung in der Form des § 22 KStG ist ein zuverlässiges Instrument zur Besserstellung von Mitgliederkunden gegenüber Nichtmitgliedern und kann als Abgrenzungskriterium zur verdeckten Gewinnausschüttung - auch im nichtgenossenschaftlichen Bereich - verwendet werden. Die Anwendbarkeit des § 22 KStG ist nicht von einem bestimmten Verhältnis zwischen Mitgliedergeschäften und Nichtmitgliedergeschäften abhängig.
- e) Die bisherige Tarifiermäßigung für Kreditgenossenschaften und die Steuerbefreiung für landwirtschaftliche Nutzungs- und Verwertungsgenossenschaften beruht eher auf ihrer Betätigungsart als auf ihrer steuerrechtlichen Organisationsform. Die Kreditgenossenschaft betreibt den Sparverkehr und vergibt Kredite an den Mittelstand.

Der Steuergesetzgeber förderte diese Tätigkeit bis 1981 aus volkswirtschaftlichen Gründen mit einer Tarifiermäßigung. Die landwirtschaftliche Betätigungsart veranlaßt den Steuergesetzgeber aus volkswirtschaftlichen Erwägungen zur Subvention durch Steuerverschonung. Die Beschränkung auf eine bestimmte Organisationsform ergibt sich aus der Häufigkeit der genossenschaftlichen Rechtsform im landwirtschaftlichen Bereich (typisierendes Verfahren zur vergleichenden Sachverhaltsermittlung).

- 3) Das Kartellrecht fragt nach dem Mitglied der Genossenschaft, um Indizien für kooperatives Mitglieverhalten am Markt zu finden.
 - a) Die Einkaufsgenossenschaft nimmt zwischen kooperativen und konzentrativen Unternehmen eine Sonderposition ein. Ihr Nachfrageverhalten ist als externer Wettbewerb gem. § 22 ff. GWB, ihr Angebotsverhalten als interner Wettbewerb gem. § 1 GWB zu kontrollieren.
 - b) Das Kartellrecht bemüht sich ebenso wie das Steuerrecht um eine rechtliche Erfassung der wirtschaftlichen Realität ("wirtschaftliche Betrachtungsweise"). Die zivilrechtliche Gestaltung ist Anknüpfungspunkt nicht jedoch Entscheidungsgrundlage ("Folgetheorie"). Das Kartellrecht prüft das tatsächliche wirtschaftliche Marktverhalten.
 - c) Die Genossenschaft bedient ihre Mitglieder als Kunden. Die Mitglieder-Kunden-Identität führt zu einem konformen Verhalten der in der Genossenschaft organisierten Unternehmer am Markt, je stärker die mitgliedschaftliche Einbindung ist.

- d) Das Kartellrecht darf die gesellschaftsrechtlich abgedeckte Handlungsform der Genossenschaft mit der Auswirkung einer Mitglieder-Kunden-Identität nicht außer Kraft setzen. Gebietsschutz- und Platzvereinbarungen sind nicht von vornherein kartellrechtswidrig. Das Kartellrecht fordert vielmehr eine Abwägung des wirtschaftlichen Verhaltens zwischen dem genossenschaftlichen Funktionsschutz, der Stärke der mitgliedschaftlichen Einbindung und der erreichten Wettbewerbsbeschränkung anhand des zivilrechtlichen Normtypus der Genossenschaften. Das Kartellrecht untersagt deshalb ein Verhalten, das über die mitgliederbedienende Verhaltensweise der Genossenschaft hinausgeht und zu Wettbewerbsbeschränkungen führt.

Lebenslauf

Am 31. Dezember 1953 wurde ich, Josef-Lothar Schulte, als Sohn des Steinbruchbesitzers Robert Schulte und seiner Ehefrau Elisabeth Schulte geb. Trapp, in Scheda geboren. Ich besuchte von 1960 bis 1964 die katholische Volksschule in Bleche. Anschließend wechselte ich auf das Städtische Gymnasium in Atten-dorn. Seit 1971 besuchte ich das Mariengymnasium in Werl, wo ich am 15. Mai 1973 die Reifeprüfung ablegte. Ab Wintersemester 1973/74 studierte ich an der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster Rechtswissenschaft. Am 17. Januar 1979 bestand ich die erste juristische Staatsprüfung vor dem Justizprüfungsamt beim Oberlandesgericht Hamm. Von April 1979 bis Oktober 1979 habe ich als Korrektur-assistent am Fachbereich Rechtswissenschaften der Westfälischen Wilhelms-Universität und vom 1. Januar 1980 bis zum 31. Dezember 1981 als wissenschaftliche Hilfskraft am Institut für Steuerrecht gearbeitet. Am 1. Mai 1981 habe ich mit dem juristischen Vorbereitungsdienst im Oberlandesgerichtsbezirk Hamm begonnen.

